# TRATAT

DE

# CONTABILITATE

CUPRINSUL:

Contabilitatea ca ştiinţă.
Contul şi grupările de conturi
Sisteme, metoade şi modalităţi contabile.

Organizaţiunea contabilă.
Contabilizarea. — Trecerea în registre.

Bilanţul, inventarul, lichidarea.
Controlul, verificarea şi expertiza.

DE

**M. I. MIHĂILESCU**
Profesor la Şcoala Comercială din Bucureşti

BCU CENTRALA UNIVERSITY LIBRARY

# IMPĂRȚIREA MATERIEI

REÎNREGISTRAT
26 MARE 19..
Biblioteca Universității Iași
1732/927

Introducere.

Contabilitatea ca ştiinţă.

PARTEA I.

Cap. I. — Introducere în Sistemul înregistrării la partide duble şi Mersul progresiv al contabilităţii.
Cap. II. — Contabilitatea şi relaţiunile cu alte ştiinţe.
Cap. III. — Contul şi gruparea conturilor.
Cap. IV. — Capitalistul, Intreprinzătorul, Intreprinderea sau Administraţia.
Cap. V. — Sisteme, Metoade şi modalităţi contabile în partida dublă.

PARTEA II.

Cap. I. — Organizaţiunea contabilă. Contabilizarea.
Cap. II. — Trecerea în registre.

PARTEA III.

Cap. I. — Bilanţul şi Inventarul. Bilanţul.
Cap. II. — Inventarul.
Cap. III. — Lichidarea.

PARTEA IV.

Cap. I. — Controlul: Controlul după metodele contabilităţii duble.
Cap. II. — Verificarea: Expertiza.

*Anexă*:

Organzaţiunea contabilă a relaţiunilor Centralei cu Sucursalele şi Agenţiile.
Organizaţiunea contabilă în materie.
Contabilitatea publică.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1732
1927

BIBLIOTECA
UNIVERSITĂȚII
-IAȘI-

# PREFAȚA

*Se învață multe, foarte multe, și cu folos: din auzite, din vedere, dar mai cu seamă când se citește o carte scrisă așa fel ca să cuprindă numai ceea ce trebuie să învețe cineva și să fie înțeleasă dela prima citire.*

*Cel care vrea să știe ceva trebue să citească cât mai mult și cât de multe cărți. Fiecare carte cuprinde mai multe sau mai puține cunoștințe noui, sau părți din ea sunt mai desvoltate, arătate sau demonstrate mai bine, decât în altele cari are același conținut.*

*Toate cărțile trebuesc a aveà claritatea necesară pentru a fi lesne înțelese, însă nu pot fi scrise toate în modul cum se scrie o carte ca pentru toți, de popularizare. Unele din ele cuprinzând și învățăminte cari nu se pot înțelege decât de cei cari le mai cunosc, sau de cei cari cunosc multe și voesc să știe și mai multe; conținutul acestora și modul lor de scriere se deosibesc de cărțile de popularizare sau de școală.*

*Pentru că și contabilitatea își are rolul ei între celelalte științe, având principii, legi și regule bine stabilite, am căutat să dau acestei cărți claritatea necesară, însă cuprinsul ei să treacă cadrul unor simple cunoștințe de popularizare.*

*Am căutat să-i dau și specializarea cuvenită, dar și o expunere care să cadreze cu știința, și să provoace interesul și acelora cari nu voesc a-și face o profesiune din studierea ei, ci un mijloc de îndeplinire conștiincioasă a îndatoririlor ce și le iau, sau li se dă, în complexul rolurilor ce sunt de îndeplinit în societate, precum și acelora cari sunt totdeauna în căutarea de noui cunoștințe.*

*Această carte devine prin urmare de un interes capital: Specialiștiior cari sunt chemați a da o bună organizație con-*

*tabilă în orice întreprindere, pentru a urmări mişcările unui fond şi distribuirea lui la conturi, în aşa mod, ca să se poată şti exact ce a devenit şi ce rezultat s'a obţinut din diferitele lui transformări, prin munca şi experienţa celui care posedă acest fond sau căruia i s'a dat în grije;*

*Inginerilor technici, administratorilor şi censorilor diferitelor societăţi, advocaţilor pentru susţinerea diferitelor interese, magistraţilor, precum şi persoanelor care se ocupă cu ştiinţele.*

*In orice ramură de ocupaţiune intelectuală, positivă, nu este suficient cuiva, ca să o cunoască bine, să se mărginească numai la partea executivă, sau experimentativă; ci trebue să râvnească a poseda şi partea ştiinţifică: regulele, principiile şi legile stabilite.*

*Contabilitatea ca ştiinţă îşi are şi ea filozofia. Ea este o ramură de ocupaţiune intelectuală, bazată pe principii, legi şi regule care ne învaţă ordinea şi coordonarea unor fapte sociale, cari să ne conducă spre un rezultat bine determinat; iar prin controlul stabilit rezultatul să fie exact.*

*Având în vedere toate acestea, cartea va aduce în timpul de faţă, şi la noi în ţară, oarecare mişcare în domeniul acestei ştiinţe de curând născută.*

*Mulţumirea mea sufletească va fi însă complectă, dacă ea va servi şi de îndemn altora cari au mai multe cunoştinţe, mai mare putere de muncă şi mai mult timp disponibil, să se ocupe mai mult şi să scrie şi la noi în ţară despre această ştiinţă, după cum s'a scris şi în alte ţări.*

Bucureşti

**M. I. Mihăilescu**
Profesor la Şcoala Com. No. 1
din Bucureşti

# INTRODUCERE

Omul, înainte de a ajunge ceeace este astăzi, a trebuit să treacă prin mai multe alte stări inferioare.

Schimbarea treptată, în mai bine, a modului de a trăi, şi cultivarea stării lui intelectuale, se datoreşte înmulţirei relaţiunilor, relaţiuni de afaceri şi culturale între oameni, cum şi specializării operaţiunilor la care s'a dat.

Din înmulţirea relaţiunilor se născură necesităţi noui, referitor nu numai la starea lui fizică, ci şi la o mai bună stare sufletească, prin cultivarea lui intelectuală. Simţind nevoie de noui cunoştinţe, născocind pe unele, desvoltând şi clarificând pe altele.

Ocupaţiunile intelectuale au dat naştere mai multor ştiinţe, dintre care unele cu aplicaţiunea la interes social.

Intre ocupaţiunile intelectuale de interes social putem să enumărăm azi şi contabilitatea.

Bazându-ne pe principiile, legile şi regulele stabilite de ştiinţa contabilităţii, cu toate diferitele sisteme şi procedee întrebuinţate în industrie şi agricultură; cu toată varietatea operaţiunilor comerciale şi multiplicitatea formelor ce primeşte un fond, un capital, în diferite ramuri de activitate ale omului, face posibilă organizaţiunea registrelor, nu numai având în vedere faptele întreprinderii.

Dacă mai sunt şi azi, din aceia, cari să susţină că contabilitatea nu este o ştiinţă, ci o artă, sau cel mult o quasi ştiinţă, aceasta se datoreşte mai mult faptului că nu a devenit o ştiinţă popularizată, cunoştinţa ei fiind foarte puţin răspândită.

Acei cari mai susţin că contabilitatea este o artă, deduc aceasta şi din calificativul ce urmează cuvântului „Contabilitatea" întitulând-o: contabilitatea comercială, agricolă, industrială, domestică, etc.; ceeace, zic ei, este o probă că cunoştinţa ei este limitată la aplicaţiunea ei:: Contabilitatea comercială, în comerţ; cea agricolă, în agricultură; contabilitatea industrială, în industrie, etc.

Ceva mai mult, zic practicienii ,cadrul acestei cunoștințe poate fi limitat și mai mult, după specialitatea ei, adică: Contabilitatea unui magazin de coloniale, de manufactură, de ferărie etc. Contabilitatea industrială și agricolă asemenea având în vedere specializarea.

Ei zic că contabilitatea nu este o știință pentrucă fiecare o exercită în practică în felul său, neținând întocmai seamă de teoria ei.

Toate acestea sunt foarte adevărate, și în acelaș timp foarte explicabile, dacă ținem în seamă că registrele se formează după diferitele trebuinți, și după aptitudinile celor chemați să contabilizeze, fundamental însă știința contabilității nu este decât una și aceiași.

De altfel s'a ajuns la știința contabilității, cum s'a întâmplat și cu alte științe aplicate.

In vechea Grecie, înainte de constituirea geometriei, toate chestiunile de măsurătoare a suprafețelor se tratau de metrografi sau arpantori speciali.

Ei se împărțeau în mici secte, cari se tratau foarte rău între ele.

Unii aveau specialitatea măsurătoarei prin formarea triunghiurilor, alții a dreptunghiurilor, alții a triunghiurilor echilaterale, isoscele etc., și era trebuință de mai mulți ani de practică pentru a măsura un cadrilater.

S'a căutat să se unifice aceste diverse sisteme și metoade de măsurătoare, dar multă vreme a fost imposibil să se înțeleagă.

Fiecare se credea a fi în posesiunea singurului și adevăratului metod.

Se propusese să se uniformizeze cel puțin procedeele de măsurătoare pentru suprafețele similare, însă tot nu s'a ajuns la realizarea unui asemenea proect.

Totul a rămas în aceiaș stare, pentru măsurătoarea suprafețelor, până când s'a găsit mijlocul de a se măsura suprafețele prin reguli simple și facile.

Multă vreme contabilitatea s'a predat cum era, fără a preciza cum ar trebui să fie și pentru ce e asa, astfel că prin experiență cineva știa să stabilească o contabilitate și să o conducă într'un mod mai mult sau mai puțin satisfăcător, dar neavând fundamentul științei, nu va avea putința de a organiza o contabilitate rațională, din care să se poată trăgea toate învățămintele necesare atingerii scopului determinat, sau le putea aveă revenind în urmă asupra faptelor contabile care-l interesează.

In scopul urmărit însă, astfel de învățăminte sunt de multe ori prea târzii și întotdeauna nu prezintă decât o exactitate relativă, ne mai fiind posibil stabilirea controlului faptelor.

De aci se poate vedea că a ști și a putea să organizeze o contabilitate nu este tot una. Știința este fundamentul putinței.

Contabilitatea posedând legi, principii fundamentale şi reguli aplicabile uniform ţinerii de registre, a oricărei activităţi omeneşti prevăzute cu un fond, oricât de mic sau mare ar fi, urmează că ea este o ştiinţă.

Contabilitatea ca ştiinţă nu are a face nimic cu cifrele din registre. Ea ne învaţă ca aceste cifre să fie coordonate într'un anumit cadru, pentrucă au menirea să stabilească ordinea a anumite raporturi juridice şi economico-financiare, sau că din această ordine să tragem învăţămintele dorite în atingerea scopului.

Contabilitatea este acum o ştiinţă, iar ca ştiintă nu este decât una singură. Ea este însă o ştiinţă aplicată la diferite ramuri de ocupaţiune şi, pentru aceasta, se cer cunoştinţe speciale, technice ale întreprinderii sau administraţiunii unde este de pus în aplicare.

Astfel:

Aplicaţiunea contabilităţii la o bancă necesitează cunoştinţa operaţiunilor de bancă, la o fabrică de săpun, cunoştinţe referitoare la această fabricaţiune, etc.

Aceasta nu însemnează însă că este o ştiinţă a contabilităţii aplicată la o bancă, la o fabrică de săpun, etc.

Nu trebue confundată contabilitatea ca ştiinţă, cu aplicaţiunea ei în diferitele ramuri de ocupaţiune.

Simpla cunoştinţă despre ceva nu constitue o ştiinţă.

Trebuesc ca ele să fie coordonate şi clasate astfel ca să se poată deduce din ele principii, legi şi regule ca să devină o ştiinţă.

Scopul unei ştiinţe este, pe de altă parte, de a studia fenomenele vieţei naturale sau sociale, pentru a deduce legi, după care se vor conduce fenomenele.

Aceste legi devin *legi ştiinţifice*.

Legile ştiinţifice, sau constanţa relaţiunilor şi raporturilor între fapte, formează baza oricărei ştiinţe; iar aplicaţiunea unei legi, pentru explicaţiunea fenomenelor din viaţa naturală şi socială, dă naştere unui *sistem ştiinţific*.

Prin urmare, îndată ce se constată că contabilitatea cuprinde legi ştiinţifice, pe care se bazează sistemul de ţinere de registre, precum şi metoadele şi modalităţile de înregistrare a operaţiunilor, atunci va fi probat până la evidenţă că contabilitatea este o ştiinţă.

In ceeace priveşte importanţa contabilităţii ca ştiinţă, nu se poate aduce mai mare sprijin în susţinerea ei, decât cele scrise de R. P. A. Coffy[1]) în: „Tableau synoptique des principes généraux de la tenue de libreş à parties double". Paris, 1833. Şi anume:

„Contabilitatea aparţine ştiinţelor economice şi importanţa

[1]) La science dela Comptabilité, par Leo Gomberg, pag. 14.

„ei, devenită şi mai mare încă sub regimul constituţional, ar „fi trebuit de mult încă, să o facă să i se dea loc în instruc- „ţiunea publică, şi să i se creieze o catedră specială, ca: eco- „nomiei politice şi dreptului administrativ, din care ea face „parte, fără contrazicere, ca una din ramurile cele mai prin- „cipale.

„O bună contabilitate este totdeauna cea mai bună garanţie „posibilă a ordinei, care la rândulsău este cel mai principal mij- „loc a oricărei economii raţionale.

„Contabilitatea, leagănul intereselor publice şi private, re- „clamă mai multă atenţiune, decât ceeace i s'a consacrat până „acum".

In: „La science de la comptabilité", Leo Gomberg, zice:

„Contabilitatea, ca ştiinţă exactă, dă nu numai toate mij- „loacele de a raţiona asupra activităţii unei întreprinderi eco- „nomice, dar procură şi mijloacele de a trage indicaţiuni sigure „şi infailibile pentru conducerea în viitor a activităţei econo- „mice. Exactitudinea acestor învăţăminte şi mijlocul de con- „trol ce dă, sunt de o astfel de perfecţiune, că rivalizează, din „acest punct de vedere, cu ştiinţele cele mai exacte, ca mate- „matica, de ex."

In „Ragioneria Generale", Clitofonte Bellini, zice:

„Ragioneria (contabilitatea), are caracterul unei ştiinţe a- „parte, bine definită şi determinată de relaţiunile ce le are „cu celelalte ştiinţe".

Relativ la importanţa unei organizaţiuni de ţinere de re- gistre, bazată pe ştiinţa contabilităţii, se poate vedea din cele zise de:

Leon Say: „Ca cineva să raţioneze asupra afacerilor sale, „trebue să ţină contabilitate".

Courcelle Seneuil, zice:

„Sistemul de contabilitate la partide duble este o admira- „bilă invenţiune, care poate, sub toate raporturile, să fie com- „parată cu cea mai miraculoasă invenţiune industrială, cărei însă „i se dă puţină atenţiune, rămânând cu totul necunoscută celei „mai mari părţi din aceia cari se cred luminaţi".

La acestea mai putem adăoga că ţinerea de registre este mijlocul cel mai bun de a conserva capitalul, de a constata mo- dul creşterii lui, şi de a avea o ordine în viaţa socială.

Din înţeleptele cuvinte zise de cei de mai sus, ar trebui să înţeleagă mulţi din cei în cauză, că nu trebue să vază în o organizaţiune contabilă, numai un mijloc de a justifica celor interesaţi, buna situaţiune a instituţiunii, sau administraţiunei şi modul cum s'a ajuns la distribuirea dividendului sau între- buinţării veniturilor; ci un povăţuitor sincer şi un controlor ri- guros al averii ce li s'a încredinţat.

# Contabilitatea ca Ştiinţă

## PARTEA I

### CAP. I

### Introducere în Sistemul înregistrării la partide duble

Prin secolul al XII,[1]) şi mai înainte, comerţul luând o desvoltare foarte mare în Italia, mai cu seamă cetăţile: Pisa, Genua, Florenţa şi Veneţia deveniseră nişte adevărate centre comerciale.

Fiecare din aceste centre comerciale aveau o sală, o casă comună: „*Mercato nuovo*", unde se reuneau comercianţii şi unde fiecare avea o bancă sau masă (banco), iar la o oră obişnuită veneau să reguleze socotelile lor.

Când comerciantul, din diferite cauze, era obligat să lipsească dela masa sa, la ora obişnuită de reunire; pentru a nu fi considerat ca bancrutar (banco rotto) însărcina pe păzitorul acelei săli, care se numea *banchiere*, ca să aibă grija de a regula socotelile în locul său, încasând şi plătind pentru el.

După Leon Say, într'o spirituală descripţiune, acest sistem de ţinere de registre, trebue să fi luat naştere în vreun contoar veneţian.

Oricare ar fi modul de naştere al ţinerii de registre în partidă dublă, nu trebue să pierdem din vedere că: concurenţa prea mare, diversele invenţiuni, creiarea de noui industrii, întrebuinţarea şi a altor mijloace de credit, creiarea de noui valori, şi alte cauze, deteră naştere la noui combinaţiuni comerciale, iar în locul vechilor sisteme de ţinere de registre, trebuia un nou sistem.

---

1) H. Lefévre. — La comptabilité, pag. 33.

Noul sistem de ţinere de registre era nevoie să corespundă la următoarele:[1])

1. — Istoricul operaţiunilor şi faptelor administrative;
2. — Să fie de acord cu cerinţele legii;
3. — Să garanteze pe cât e posibil evitarea erorilor;
4. — Să prezinte un control serios;
5. — Să arate mişcarea exactă pe fiecare zi a conturilor;
6. — Să arate la orice moment dat, sau cel puţin zilnic, situaţiunea, fără a recurge la o lucrare lungă preparatoare;
7. — Să fie aplicabil la orice întreprindere şi administraţiune de fonduri.

Iată acum, cum descrie Samuel Richard,[2]) care a scris, pe la finele secolului XIII, un tratat general al comerţului, despre *„Casierii comuni"* (banchieri), cari au perfecţionat sistemul de înregistrare a operaţiunilor:

„Bancherul care ştiu a câştiga încrederea comercianţilor, „a avut în scurtă vreme mai mulţi clienţi. Pentru aceasta el a „trebuit să aibă o cassă de fier, în care închidea valorile, şi un „carnet în care înscriea primirile şi plăţile ce avea de făcut „pentru contul lor. Mai târziu el căpătă aşa de mult încrederea „comercianţilor, încât el le făcea toate afacerile, devenind a- „devăratul lor bancher.

„Prin natura însăşi a profesiunii lor de a primi şi plăti „diferite sume de bani, în socoteala acelora care-i însărcina cu „aceste operaţiuni, bancherul a trebuit, pentru justificarea fon- „durilor care îi trecea prin mână, să însemneze primirile şi „plăţile de bani".

Odată cu punerea banilor în casa de fier, el a trebuit să facă înregistrarea:

*Cassa*, datorează ce a primit.

iar pentru plata banilor a trebuit să înregistreze:

*Cassa*, i se datorează ceeace a plătit.

In acelaş timp însă a trebuit să noteze:

*Paul*, i se datorează de cassa, care a primit banii;

*Paul*, datorează cassei, care a plătit banii.

Astfel că înregistrarea a devenit în realitate:

——— *1 Iulie* ———

*Cassa* la *Paul*, suma primită dela Paul, Lei 1000.

In aceiaşi zi primind bani dela mai multe persoane, înregistrarea devine:

---

1) Fr. Merten. — Traité théorique et pratique des opérations commerciales et Financiéres, pag. 281.

2) H. Lefévre. — La comptabilité, pag. 84.

——— *4 Iulie* ———

*Cassa* la
*Paul*, vărsământul său . . . . . Lei 1000
*Petre*, „ „ . . . . . „ 2000 3000

Când unul din depunători, de ex. Paul, dă ordin bancherului să plătească suma de lei 500, acesta înregistrà:

——— *5 Iulie* ———

*Paul* la *Cassa*, suma plătită lui X, în socoteala lui Paul Lei 500

Dacă în acelaş timp primeşte dela Paul ordin să plătească lui Petre, suma de lei 500; iar dela Petre ordin să primească dela Paul, atunci, suma ne mai fiind scoasă din casă, ca apoi să fie pusă din nou, în casă, bancherul va însemna:

——— *6 Iulie* ———

*Paul* la *Petre*, suma datorată de Paul lui Petre lei 500

Aceşti casieri comuni primeau dela clienţi, pentru operaţiunile ce făceau în socoteala lor, o plată, care pentru ei era un câştig. Aceşti bani erau puşi tot în cassă, iar pentru a-i deosebi de banii clienţilor lor, însemnarea o făcea astfel:

——— *6 Iulie* ———

*Cassa* la *Câştiguri*, suma primită dela Paul epntru operaţiile făcute în socoteala sa lei

Având câştiguri, a trebuit să aibă şi cheltueli, pentru care a scos bani din cassă, însă din cei câştigaţi de el; iar înregistrarea a făcut-o astfel:

——— *7 Iulie* ———

*Cheltueli* la *Cassă*, suma scoasă din cassă pentru plata unui carnet lei

Ar fi urmat să însemneze în carnet:

*Câştiguri la Cassă*, în loc de: *Cheltueli la cassă*, însă atunci, n'ar fi ştiut nici ce sumă a câştigat, nici cât a cheltuit, ci numai cât i-a rămas.

Operaţiunile acestea fiind mai la urmă foarte multe şi neputându-le să le treacă dela început cu îngrijire în carnet, bancherul a fost nevoit să mai aibă pe lângă carnet, un alt registru, unde să transcrie însemnările din carnet, adică un *jurnal;* iar alt registru unde să concentreze operaţiunile de aclaş fel, adică *Cartea-Mare.*

Registrul Cartea-Mare, pentru operaţiunile anterioare, s'ar fi prezentat în ziua de 7 Iulie, altfel:

## Cassa

*Primiri* — *Plăți*

| 1914 | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 1 | deta Paul | — | 1000 | — | 1000 | — | Iulie | 5 | Lui X, ord. Paul | — | 500 | — | | |
| „ | 4 | „ Paul | — | 1000 | — | | | „ | 7 | Chelt. p. carnet | — | 1 | — | 501 | — |
| „ | | „ Petre | — | 2000 | — | 4000 | — | | | | | | | | |
| „ | | „ câștig | — | | — | 4005 | — | | | | | | | | |

## Paul

*Datorează* — *I se datorează*

| Iulie | 5 | pl. | — | | — | 510 | — | Iulie | 1 | Vărsăm. | — | 1000 | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| „ | 6 | datorează lui Petre | — | 500 | — | 500 | — | „ | 4 | Vărsăm. | — | 1000 | | | |

## Petre

*Datorează* — *I se datorează*

| | | | | | | | | Iulie | 4 | Vărsăm. | — | 2000 | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | „ | 6 | I se datorează de Paul | — | 500 | — | 2500 | — |

## Câștiguri

*Pagube* — *Câștiguri*

| | | | | | | | | Iulie | 6 | câștig dela Paul | — | 5 | — | 5 | — |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

## Cheltueli

*Cheltueli* — ——

| Iulie | 7 | chelt. p. carnet | — | 1 | — | 1 | — | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

Recapitulația conturilor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Cassa, bani în casă . . . . . | lei | 3504,— | — |
| Paul, suma ce are să mai ia . . . | „ | — | 1000,— |
| Petre, „ „ „ „ „ „ . . . | „ | — | 2500,— |
| Câștiguri, suma rămasă ca câștig . | „ | — | 4,— |
| Total . . . | lei | 3504,— | 3504,— |

La finele anului, bancherul necheltuind tot cât a câștigat, suma rămasă devine o economie, deci un capital.

Înlocuindu-se în Cartea-Mare, contul câștiguri și cheltueli,

prin contul capital, recapitulația registrului Cartea-Mare s'ar prezenta astfel:

| | | |
|---|---|---|
| Cassa, bani aflați în casă . . . . . lei | 4000,— | — |
| Paul, suma ce mai are să ia . . . „ | — | 1000,— |
| Petre . . . . . „ | — | 2500,— |
| Capitai, câștigul economisit . . . . „ | — | 500,— |
| Total . . . lei | 4000,— | 4000,— |

De aici încolo, bancherul având și capitalul său propriu, a făcut operații și cu banii săi, nu numai cu banii clienților.

Inregistrând operațiile, a trebuit să deosibească pe acelea făcute cu banii săi, de acele operații făcute cu banii clienților săi.

Aplicând acest sistem de ținere de registre în partidă dublă, la oricare din ocupațiunile activității omului, în care este de administrat un fond, deschiderea conturilor, întreprinderea fiind individuală, s'a făcut în ordinea următoare:

*Contul capital*, pentru a reprezinta fondul adus în întreprindere;

*Contul cassa*, pentru a reprezinta suma în numerar adusă în întreprindere;

*Contul mărfuri*, sau alt nume potrivit întreprinderii, pentru a reprezinta obiectul speculațiunii;

*Contul cheltueli*, pentru a reprezinta cheltuelile ocazionate de întreprindere;

*Contul de beneficii*, pentru a reprezinta beneficiile date de întreprindere.

Contul capital primind și altă transformare, decât în numerar, sau trebuind a fie procura mobilier și un imobil, s'a necesitat deschiderea altor conturi ca:

*Contul mobilier*, pentru mobilierul întreprinderii;

*Contul imobil*, pentru imobilul întreprinderii.

Aceasta în tot timpul cât operațiunile s'au făcut în numerar.

Intervenind creditul a mai necesitat deschiderea altor conturi:

*Contul personal* (P. Ionescu, R. Dobrescu, etc.), pentru a reprezinta pe debitor sau creditor;

Intervenind moneta fictivă, efectul, s'a mai necesitat deschiderea conturilor:

*Contul Efecte de primit* (active), reprezintând operațiunile de credit acordate de întreprinzător contra efectelor debitorilor;

*Contul Efecte de plată* (pasive), reprezintând operațiunile de credit acordate întreprinzătorului contra efectelor sale liberate creditorilor.

Tot astfel s'a urmat cu deschiderea de conturi noui, după

necesitatea simțită de a se ține socoteală de diferitele forme sub care s'a format capitalul:

Societăți colective, în comandită, anonime, cooperative, în participație, etc.

De diferitele feluri de operațiuni:

Împrumuturi, ipotecă, scont; animale de speculație. materii prime.

De diferitele feluri de cheltueli:

Salarii, luminat, și încălzit, cheltueli personale etc.

De diferitele feluri de rezultate:

Rezultatul dela mărfuri, rezultatul dela efectele publice, etc.

In timpul de față, numeroasele feluri de întreprinderi și diversitatea operațiunilor au necesitat deschiderea a foarte variate și numeroase conturi.

Față de progresele economice, financiare și administrative, un astfel de sistem de ținere de registre nu putea să rămână în starea sa dela început.

Eșit din sistemele de ținere de registre în partidă simplă și mixtă, pentru înlăturarea defectelor vechilor sisteme, acest sistem, sub forma sa cea mai simplă la început, este baza științei contabilității.

Din coordonarea diverselor cunoștințe și din legăturile lor cu celelalte științe, s'au scos principii, legi și regule, care formează azi știința contabilității.

## Mersul progresiv al contabilității

La origină, modul de ținere de registre în partidă dublă, se numea *„Metoda Italiană"*, pentrucă a fost născocită și întrebuințată în Italia.

La Genua se găsește un registru al casierului municipal din 1348, care este ținut după acest metod.[1])

După italieni, negustorii germani au fost aceia cari au organizat registrele după acest metod.

S'a găsit în o bibliotecă privată, la Augsburg, o carte mare, ținută în 1419 de Antoni Fugger, unul din membrii familiei Fugger, al căror comerț se întindea peste toată Europa. Acest registru prezinta dispoziții aproape asemenea aceluia de azi.[2])

Insă, cea dintâi carte cunoscută despre acest metod de registre fu aceia a italianului Luca Paciolo di Borgo. S. Sepolcro, din Toscana (1523).

---

1) C. Petrescu. — Contabilitate și administrație, pag. 2.

2) L. Tissot. — Comptabilité Nouvelle, pag. 95 zice că posedă un tratat nemțesc de ținere de registre (Puchaltung) de Joann Gottlieb, imprimat la 1531, probabil la Nurenberg, în care autorul anunța că este cel dintâi care a scris și a făcut să se tipărească un tratat de ținerea registrelor. Este scris despre ținerea de registre în partida simplă, practicat în comerțul german al acestei epoci, înainte de apariția metodei duble.

Această carte de 25 pag., cuprindea tot ce se știa despre această metodă, răspândită încă de mult timp în Italia de Fr. Luca Paciolo și de Cardano, numită „*Veneţiana*" sau „*Modo di Venezia*".

Un exemplar al italianului Gerome Cardano, medic, filosof și matematic, care a fost tipărită în Milano, în anul 1539, se află la Universitatea din Turino [1]).

In Franța, cel dintâi tratat asupra acestui subiect se datorește lui De la Porte [2]) (1673) și intitulată „La sciece des négocients et des Teneurs de livres".

Tratatul lui De la Porte constata adoptarea metodului italian de comercianții francezi.

Această carte a fost scoasă în mai multe exemplare, în viață fiind autorul, și un număr oarecare după moartea sa, fără să i se aducă vreo modificare mai importantă.

Modificarea adusă Metodei Italiene, fu făcută de Degranges, în 1795, prin introducerea registrului „Jurnal-Cartea-Mare".

Incepând însă dela 1797, se înmulțiră și în Franța cărțile cari tratau despre ținerea registrelor.

Baza științifică a contabilității a fost pusă însă în a II-a jumătate a secolului al XIX, tot în Italia, când comandorul Giuseppe Gerbonni dădu la lumină [3]), „Logismografia".

Aci, în nici o epocă anterioară nu a fost atâta discuțiune și atâta polemică ca între anii 1870, 1880, între logismografici și partidubliști.

Lupta fu însă câștigată de logismografiști, nu numai pe terenul teoretic, dar și practic, prin punerea în aplicațiune a metodului logismografic la contabilitatea statului, decretată la 15 Iunie 1877, în Italia.

După Italia veni iarăși rândul Franței. Metodul Centralizator luă naștere și se așeză paralel cu Metodul Logismografic din Italia; iar C. Adolphe Guilbault, prin „Traité de Comptabilité et d'Administration industrielles", apoi Eugène Léautey și Adolphe Guilbault, prin „La Science des Comptes mise à la portée de tous", și prin „Principes généraux de comptabilité", apoi „Traité des Inventaires et des Bilans, Comptabilité Agricole", de Eugène Léautey, s'a consacrat contabilitatea ca știință.

Nu mai puțin H. Lefèvre, prin „La comptabilité", a contribuit foarte mult la progresul acestei științe, precum și o mulțime de alți autori, atât din Italia, Franța cât și din Germania și Rusia.

La noi în țară, cea dintâi carte tipărită în această materie

---

1) M. I. Guillay de Tours, La Tenue des livres de commerce en double partie.

2) M. Monginot—Nouvelles études sur la comptabilité, pag. 2.

3) Chilofonte Bellini—Ragioneria Generale, pag. 3.

este scrisă în litere chirilice la 1840, de Vasile Urzescu şi tipărită în Bucureşti, la tipografia Pitarul Constantin Pencovici.

Ea poartă titlul de „Epistolar", pentru tot felul de corespondenţe sau „Modele de scrisori" şi cuprinde în 26 pagini şi „Formular pentru ţinerea catastişelor", tratând despre: Terfelog sau Catastişul manual; Catastişul Jurnal, Maestrul şi alte catastişe ajutătoare ca: Catastişul cassei, catàstişul cumpărărilor şi vânzărilor, catastişul notiţelor şi bileturilor, catastişul cadenţelor, catastişul intrărilor şi ieşirilor mărfurilor din magazie, catastişul cheltuelilor.

O traducere după J. Jaclot, de Dim. Iarcu, întitulată „Dopia Scriptura", sau „Ţinerea catastişelor", începută tipărirea în 1841 şi terminată în 1844.

Tot de Dim. Iarcu au mai fost tipărite:

„Elemente de comptabilitate" sau „Ţinerea registrelor, în partidă simplă sau dublă", tipărită în 1860 la Bucureşti, pentru clasa IV primară şi scoasă în mai multe ediţii.

Comptabilitatea domestică, tipărită la 1863.

Comptabilitatea agricolă, tipărită la 1870.

Manual de comptabilitate în partidă dublă şi simplă, pentru uzul şcoalelor de ambele sexe, tipărită la 1877.

Ţinerea registrelor în partidă simplă, după Louis Deplanque, de Honoriu C. Wartha, tipărită la 1873, Bucureşti.

Curs de comptabilitate în partidă dublă, de Th. Ştefănescu, tipărită la 1874, la Bucureşti, şi scoasă în mai multe ediţii.

Operaţiuni comerciale şi de comptabilitate, de L. Toussaint, tipărită la Galaţi, la 1876.

Tratat teoretic şi practic de contabilitate şi administraţie, tipărit în 1897 de Zamfir Petrescu.

Contabilitatea Creditelor Funciare, de Petru Ştefănescu, tipărită în 1906.

Contabilitatea în partidă dublă, de I. C. Panţu, la 1907.

Contabilitatea Agricolă, în partidă dublă, de A. Dorwagen, tipărită în 1911.

Şi alţi autori de cărţi de şcoală: d-ra Camelia Crainic, Ştefan Constantinescu, Nicu M. Steriu, Dumitrescu-Bumbeşti, Toma Voiculescu, George P. Alexeanu şi Isac Rosen.

Toate aceste tratate urmează după Metodul clasic şi numai unele din ele fac menţiune şi despre Metodul Jurnal-Carte mare.

La 1901, Constantin Petrescu, profesor de Contabilitate şi Corespondenţă comercială la şcoala comercială superioară din Iaşi, a tipărit: „Contabilitate şi Administraţie", care cuprinde: Teoria generală a contabilităţii, Sistemul partidelor duble, Metodul clasic, Metodul Jurnal-Carte mare, Logismografia, Metodul Jurnal Bilanţ, cum şi altă carte întitulată: „O nouă organizare de registre în contabilitate".

Prin tipărirea acestor cărţi, Const. Petrescu a avut intenţia de a introduce şi la noi Metodul Logismografic, fapt care se

poate constata și din programa analitică a școalei superioare de comerț, care se modifică cam în acelaș timp (1904).

La 1913, Gr. L. Trancu-Iași, profesor la școala comercială superioară din Galați, a tipărit „Curs de comerț și contabilitate", care cuprinde și despre metodele: Jurnal-Carte mare și Metodul Logismografic.

Curs de contabilitate comercială generală, de Sp. Iacobescu și Al. Sorescu, cuprinde 3 părți: I. Subiecte de contabilitate; II. Patrimoniul formând obiectul contabilității. III. Teoriile contabile, Funcțiunile și mijloacele de acțiune ale contabilității.

---

## CAP. II

## Contabilitatea și relațiunile cu alte științe

Știința generală este un sistem de adevăruri generale, iar fiecare știință se ocupă cu o parte distinctă din tot.

Oricare din științe, având însă individualitatea ei, trebue a o distinge exact una de alta, ca să ne putem da bine seama de situațiunea fiecărei științe în cîlclul celorlalte științe, precum și de relațiunile dintre ele.

Contabilitatea făcând parte din științele sociale, cari, față de celelalte științe sunt de curând născute; nu a ajuns la ultima ei desvoltare, cu toate acestea își are individualitatea ei și stă în relațiuni atât cu științele sociale, din care clasă face parte, cât și cu alte științe.

Cu toate acestea, nu trebue să cădem în păcatul cel mare că, pentru a pune și rezolva o problemă, trebue să posedăm toate științele cari stau în legătură cu acea problemă.

Așa de exemplu, dacă avem a rezolva problema mâncărei nu trebue să posedăm știința chimiei; iar pentru a duce o viață ferită de boli, nu trebue să posedăm știința medicinii. Tot asemeneea, pentru a rezolva o problemă contabilă, nu trebue să posedăm în întregul lor științele cu care stă în relațiuni, ci numai oarecari noțiuni.

In matematici, pentru a trece dela o lege a cantității la una a spațiului, trebue a introduce numai noțiuni despre lungimi, unghiuri. etc.

In orice ordine de cunoștințe sunt concepții unice cari servesc la formarea altor concepții de aceiași ordine.

Aceste concepții unice, fundamentale și ireductibile, sunt cele dintâi elemente ale oricărei științe. Ele nu se pot schimba, ele nu depind de alte științe, și fără de ele, în oricare știință, nu se poate pune nici o problemă, fără să nu iasă din domeniul ei.

Astfel că, chiar dacă o lege reeșită din experiență, are o

preciziune aşa de mare că i se poate aplica calculul, nu însemnează că este o lege matematică, căci atunci şi matematica ar fi o ramură a logicei, pe simplul motiv că geometrul raţionează.

Odată însă ce ştiinţa este constituită, ea se organizează şi se clasează pe măsură ce se formează şi devine, cu totul de sine stătătoare.

Ştiinţa contabilă, ca şi oricare altă ştiinţă, îşi are individualitatea ei. Ea este o parte din totul, adică din ştiinţa generală, îşi are concepţiile ei unice, fundamentale şi ireductibile, cari nu depind de alte ştiinţe, dar din aplicaţiunea ei în diferitele ramuri de activitate ale omului, ca individ sau în asociaţie, a ajuns să tragă principii generale, servindu-se de domeniul celorlalte ştiinţe.

Aceasta a făcut ca ştiinţa contabilă să stea în relaţiuni cu mai multe alte ştiinţe.

Pe de altă parte, legea fundamentală a controlului contabil fiind de o preciziune matematică, iar în aplicaţiune contabilitatea întrebuinţând cifre, a făcut că ştiinţa contabilă să aibă relaţiuni şi cu matematica.

Iată acum ştiinţele cu care ştiinţa contabilă are relaţiuni şi în ce constă aceste reelaţiuni.

## Contabilitatea şi Ştiinţa matematică

Relaţiunile dintre ştiinţa contabilă şi ştiinţa matematică, constă în faptul că:

1) Raporturile între conturi, în ceeace priveşte controlul faptelor contabile, datorate oricărei cauze: cauze juridice, economice, administrative etc., sunt exprimate prin cifre şi se pot reprezinta prin o formulă matematică cari fac ca ele să devină de o preciziune absolută.

2) In aplicaţiune, ştiinţa contabilă se serveşte de cifrele şi semnele întrebuinţate în ştiinţa matematică.

Faptele acestea au făcut pe mulţi, între cari unii contabili, să considere contabilitatea ca o ramură a matematicii.

In realitate însă, ştiinţa contabilă şi ţinerea de registre numai se servesc de cifrele şi semnele întrebuinţate în matematică, după cum se serveşte şi ştiinţa chimiei.

## Contabilitatea şi Ştiinţa juridică

Ştiinţa juridică având de scop şi studiul drepturilor şi obligaţiunilor ce rezultă din relaţiunile dintre persoane; iar ştiinţa contabilă având de scop a stabili prin conturi şi cauzele juridice născute în raporturile dintre persoane: fizice şi morale, relaţiunile între aceste două ştiinţe au devenit atât de strânse că sunt în ştiinţa contabilă principii şi reguli reeşite din aplicaţiunea ei în stabilirea acestor raporturi.

Tot aceste strânse relaţiuni fac ca ştiinţa juridică să se refere la contul contabil, care reprezintă persoana juridică, pentru a stabili drepturile şi obligaţiunile ce rees din raporturile juridice dintre persoane.

Pentru a-şi da cineva mai bine seama de relaţiunile ce se nasc între aceste două ştiinţe, mai cu seamă în aplicaţiunea contabilă, este destul cred să arăt câteva cazuri:

1) Denumirea ce se dă conturilor pentru a reprezinta diferitele moduri ale constituirii capitalului sau fondului, care este format în diferite moduri:

Capital individual, capital social: societate colectivă, comandită simplă, comandită pe acţiuni, anonimă, cooperativă simplă, cooperativă pe acţiuni, societate în participaţie, etc.

Apoi: fonduri donate, fonduri spre fructificare, fonduri născute din diferitele forme ale creditului, etc.

Capitalul sau fondul fiind format în diferite moduri, urmează că şi drepturile şi obligaţiunile aceestor procuratori de capitaluri sau fonduri atât faţă de întreprindere, cât şi faţă de fiecare dintre ei, sunt diferite; iar contabilitatea ca ştiinţă de ordine socială, are principii şi reguli stabilite pentru a reprezinta în aplicaţiunea ei toate aceste diferite raporturi.

2) Reprezentarea noilor obligaţiuni şi drepturi ce rees din rezultatul dat de întreprindere, pentru cari sunt asemenea anumite reguli de urmat.

3) Modul de procedare în caz de lichidare.

4) Indeplinirea prescripţiunilor legale pentru anumite registre.

La aplicaţiunea contabilităţei, adică înainte de a se trece în registre, trebue să se ţină seama de prescripţiunile legale în ceeace priveşte ţinerea unor anumite registre, a îndeplinirii diferitelor formalităţi la anumite registre şi a modului cum trebue înregistrate în unele din ele.

Pe de altă parte, pentru orice contestaţiune sau litigiu dintre părţi, referitor la diferitele afaceri dintre comercianţi, magistraţii recurg la registre, ceeace a făcut ca comercianţii să fie obligaţi la ţinerea lor; ba pentru a da o sancţiune acestei obligaţiuni, comercianţii, cari încetează plăţile şi sunt declaraţi în stare de faliment, li se aplică bancruta simplă, când nu au ţinut în regulă registrele, ca şi când nu au ţinut de loc registre.

## Contabilitatea şi Ştiinţele economice: Economia domestică. Economia politică. Finanţe

Economia domestică, ştiinţa bunei ordine în interesul particular şi al administraţiei casei; precum şi Economia politică, ştiinţa legilor cari conduc interesele sociale, sunt ştiinţe cari stau în relaţiuni strânse cu ştiinţa contabilă, care, prin coordonarea faptelor economice la diferite conturi, prin denumirea lor sau

prin clasificarea lor, pun în evidenţă diferitele raporturi economice şi financiare, toate servind la atingerea scopului întreprinderii şi la buna ordine administrativă a casei.

Dacă prin administraţia casei se înţelege administraţia unei gospodării dela ţară, avem economia rurală; înţelegând administraţia unei industrii, avem economia industrială; administraţia unei case de comerţ, economia comercială, pentru administraţiile publice, economia publică, etc.

Interesele sociale ale Economiei politice se referă la: Monetă, Economie, Capital, Credit, Concurenţă, Importaţiune, Exportaţiune, Criză, Comerţ, Finanţe, etc.

Contul contabil coordonând toate aceste fapte economice, am putea avea dela anumite conturi, sau prin stabilirea de raporturi între anumite conturi, ori între anumite grupări de conturi, diferite învăţăminte, obţinute atât prin deducţiune, cât şi prin inducţiune, şi de interes atât particular cât şi social, referitor la starea economică şi financiară a întreprinderii, a pieţei, a unei anumite ramuri de ocupaţiune, fie comercială, agricolă sau industrială.

Din studiul unor anumite conturi se poate deduce jena sau criza monetară, din cauza agricolă, industrială etc., iar dela alte conturi diferitele speculaţiuni cu moneta, efectele publice, etc.

Obţinerea tuturor acestor învăţăminte depind însă atât de aplicaţiunea ştiinţei contabile, cât şi de desvoltarea ce i se dă.

Pe lângă aceasta, este bine de înţeles că ceeace se poate deduce sau induce dela unele conturi, ale unei întreprinderi sau administraţii, nu se poate avea dela aceleaşi conturi din altă întreprindere sau administraţie, pentrucă ele stau în strânsă legătură cu scopul urmărit de o anumită întreprindere sau administraţie.

Astfel, ceeace se poate deduce sau induce dela contul Cassa, dintr'o anumită bancă; nu se obţine tot dela acelaş cont dela o altă bancă sau dela o întreprindere comercială, agricolă sau industrială.

Căutând să concretizăm cele spuse anterior, vom avea:

Dela contul Cassa putem şti:

Ce numerar disponibil avem, dacă facem soldul contului; iar din mişcarea contului putem şti intrarea şi eşirea numerarului. Mai putem deduce abundenţa sau lipsa disponibilităţilor în numerar ale clienţilor, ale pieţei, prin urmare dacă este, se poate ivi, sau nu, o criză monetară.

Prin deosebit studiu şi prin stabiliri de raporturi se poate deduce dacă se va ivi, sau nu, jenă sau criză monetară în ramura agricolă, industrială sau comercială. Şi alte învăţăminte.

Dela contul Capital, întreprinderea fiind individuală, putem şti:

Capitalul propriu cu care a început întreprinderea, rezultatul general dat de întreprindere; dacă rezultatul a fost favorabil sau defavorabil; dacă mai are capital propriu, sau lucrează

numai cu creditul, ori este în stare de faliment, fără să fie declarat.

Prin deducţiuni şi inducţiuni se poate avea dela fiecare cont învăţăminte, cari fac parte din domeniul economiei domestice, economiei politice şi financiare, prin urmare atât de interes particular cât şi social.

## Contabilitatea, technologia şi technica întreprinderii

Fiecare din aceste cunoştinţe îşi are individualitatea ei.

Cu toate acestea, relaţiunile contabilităţii cu technologia şi technica întreprinderii sunt aşa de strânse că aplicaţiunea ei nu poate avea loc fără una din celelalte şi chiar cu amândouă.

Insă şi aci, nu trebue să mergem cu credinţa până acolo că pentru a aplica contabilitatea într'o industrie, întreprindere comercială sau administraţie, trebue să posedăm toată ştiinta technologică şi toată technica întreprinderii.

Orice ştiinţă, având concepţii unice cari servesc la formarea altor concepţii de aceiaşi ordine, nu este nevoe, când ne servim de domeniul ei la experimentarea ei la alte ştiinţe, să avem cunoştinţă decât de partea aferentă a ştiinţei cu care ştiinţa experimentală stă în relaţiuni.

Iar faptul că o lege sau un principiu este reeşit din experimentarea unei ştiinţe în domeiul altei ştiinţe, nu însemnează că acea lege sau principiu aparţine ştiinţei în domeniul căreia s'a făcut experimentarea sau că avem a face cu o nouă ştiinţă.

După cum şi o lege reeşită din experimentarea unei ştiinţe, care are o preciziune aşa de mare că i se poate aplica calculul nu însemnează că este o lege matematică.

Aşa că, având de experimentat ştiinţa contabilă în domeniul agricol, industrial, comercial, bancar etc., nu însemnează că avem o contabilitate agricolă, contabilitate industrială, contabilitate comercială, contabilitate bancară etc., sau că sunt alte ştiinţe.

In toate aceste experimentări ale ştiinţei contabile, nucleul ştiinţei, partea fundamentală, ireductibilă, împrejurul căruia evoluează celelalte concepţii, rămâne neschimbat, dar că prin relaţiunile ei cu technologia şi technica agricolă, cu technologia şi technica industrială, comercială, bancară, etc., s'a dat naştere la alte concepţii de aceiaşi ordine; avem adică: contabilitatea în agricultură, sau contabilitatea aplicată în agricultură; contabilitate în industrie, contabilitate în comerţ, contabilitatea în bancă, etc.

De altfel, titulatură greşită s'a dat şi în aplicaţiunea altor ştiinţe.

Astfel se zice: chimia industrială, chimia agricolă, când în realitate nu este decât: chimia în industrie sau chimia aplicată în industrie; chimia în agricultură, etc.

Tot asemenea avem: Aritmetica comercială, Matema ica financiară, în loc de Aritmetica în comerț, Matematica în finanțe, etc.

Insă, determinativul ce se adaugă la numele științei experimentată, cuprinde și el două mari adevăruri:

1. Relațiunea strânsă între știința propriu zisă și partea aferentă a altei științe.

2. Legile, principiile și regulile reeșite din experimentarea unei științe în domeniul altei științe aparțin științei experimentată.

Zic: Partea aferentă din altă știință.

Știința în genere este una, iar fiecare știință este o parte din tot.

Tot asemenea fiecare știință este formată din mai multe părți. Astfel:

Știința matematică cuprindee:

Aritmetica, Algebra, Geometria, Trigonometria. — Chimia: Chimia organică și anorganică. — Dreptul: Dreptul civil, comercial, penal. — Contabilitatea: Contabilitatea, ținerea registrelor.

Tot asemenea și cu alte științe.

In ceeace privește Technologia, adică știința artelor industriale și a materiilor, precum și Technica întreprinderii, adică cunoștința de tot ceeace aparține, de tot ceeace este special unei arte, unei materii, de modul de executare, de procedeele și termenii întrebuințați în practica oricărei ramuri de activitate a omului, cuprind atâtea diviziuni, atâtea părți câte sunt ramurile de industrii și la câte întreprinderi se dă omul.

Așa că, căutând să se experimenteze știința contabilă la una din atâtea feluri de industrii sau întreprinderi, nu este nevoie să se cunoască decât partea aferentă din știința technologică și technica întreprinderii unde este de aplicat.

Nu numai atât, dar rămâne și la spiritul de observațiune al persoanei organizatoare, ca să dea contabilității numai dezvoltarea necesară și să nu intre în amănunte prea mari, care dă organizațiunei contabile ceva de prisos și costisitor; dar nici mai puțin decât trebue, căci atunci devine insuficientă, fapt care se poate vedea din neputința de a avea dela conturi și din registre, toate învățămintele trebuitoare.

Spirit de observațiune îi este necesar contabilului ca și altor profesioniști în aplciațiunea științei ce o profesează.

Așa de exemplu, chimistului îi este necesar acelaș spirit de observațiune pentru ca să-i reușească analiza; medicului la stabilirea diagnosticului boalei, etc.

Din cele arătate, iese cred, destul de în evidență că contabilitatea este o știință care se poate experimenta în domeniul oricărei ramuri de activitate a omuliu, care are în vedere un fond material mai mare sau mai mic; iar pentru aceasta trebue să aibă cunoștințe de partea technologică și technica întreprinderii ne-

cesară experimentării. După cum chimistului îi trebue să cunoască materia de analizat; inginerului materialul de construcție de întrebuințat, archtiectului forma și situația locului pe care trebue să construiască, în fine ,după cum avocatului îi trebue să cunoască actele procesului.

La toți le este însă necesar studiul amănunțit, căci numai cu cunoștințele generale cari le au nu pot ajunge la rezultatul dorit, nimeni azi ,față de starea de desvoltare a științelor, nu poate avea cunoștințe universale, nu poate a fi enciclopedist.

Astfel: chimistului nu i se poate pretinde ca să cunoască toate substanțele de întrebuințat și toate materiile prime, decât după studiul analizei.

Inginerul nu este ținut să cunoască puterea de rezistență a tuturor materialelor, sub orice formă ar fi ele, însă prin studierea lor, prin experiențe și prin diferite calcule, ajunge la scopul dorit.

Avocatul nu ar putea să pledeze în un proces, dacă n'a studiat actele.

Tot asemenea și contabilului: ca să organizeze, să conducă o contabilitate, să stabilească situațiuni, să dea informațiuni și să constate rezultatele date, fie în indusrie, întreprindere sau administrație, îi trebuește timpul necesar studiului.

Bine înțeles sunt cazuri când profesionistul, oricare ar fi el, este în putință și este necesar a executa imediat.

Din diferite cauze însă, ceeace s'a admis că i se cuvine chimistului, inginerului și avocatului, nu s'a îngăduit contabilului.

Lui i s'a pretins că, știind din școală a debita și credita contul, a trece în niște registre și a încheia un bilanț simulat; trebue să fie în măsură a organiză o contabilitate, a trece în orice fel de registru, a da tot felul de informațiuni, a stabili tot felul de situațiuni, închipuite de patroni, de directori și de consiliile de administrație a diferitelor societăți; iar toate acestea, în multe cazuri, fără să i se lase timpul necesar studierei lor, ci imediat și foarte exacte, căci astfel sunt pretinse de întreprindere sau de afacerea în sineși.

Aceste pretenții sunt și mai mari când contabilul sau țiitorul de registre a mai fost în altă întreprindere, administrație sau instituție.

Nu numai atât, dar devine uneori și batjocoritor, când se găsește că este suficient să se dea contabilului sau țiitorului de registre numai niște simple explicațiuni de introducere în lucrare pentru a i se pretinde totul; iar dacă în urmă face greșeli, cauza este că contabilul sau țiitorul de registre nu este bun.

Cum: Un bun muzicant nu poate executa la prima vistă orice bucată muzicală, chiar și din cele grele?!

Insă, scara muzicală, cu toți diezii și bemolii și cu toate semnele întrebuințate în muzică, este comparativ foarte limitată, și cu toate acestea, ca să parvină a executa la prima-vistă, trebue să facă studii și exerciții continuu pentru căpătarea agilității.

Industriile, întreprinderile și administrațiile au însă o va-

reitate foarte mare, atât în fel ,în afaceri, cât şi în operaţiile lor.

Se poate spune că fiecare din ele îşi are o particularitate, fie în organizaţiune, fie în mecanismul ei.

Nu trebue de tăgăduit faptul că persoana joacă un rol principal, atât în ştiinţă cât şi în aplicaţiunea ştiinţei. Cu toate acestea pentru multe cazuri noui îi trebue timpul necesar studiului.

Care chimist ar primi să facă o analiză, care advocat ar primi să pledeze în un proces de o importanţă oarecare, fără să i se lase timpul necesar studiului, fiecare fiind obligat să păstreze secretul profesional.

De aceea şi contabilul trebue să fie pus în curent cu operaţiunea sau afacerea înainte de executare, pentru a avea timpul necesar studierii ei, ca conturile ce o va reprezenta în contabilitate să cuprindă tot ceeace este necesar la stabilirea diferitelor raporturi atât juridice, economico-financiare, cât şi statistice, precum şi controlul.

In multe cazuri, această lipsă de condescendenţă profesională ce se arată contabilului, se motivează prin secretul industrial, secretul întreprinderii sau administraţiei, fără care operaţiunea sau afacerea n'ar da rezultatul dorit.

Ca profesionist, şi contabilul este supus aceleiaşi jurisdicţiuni, în ceeace priveşte păstrarea secretului profesional, de aceea el trebue să fie un secundant al contabilului de origină: patron sau consiliu de administraţie.

Sunt unii însă, atât la noi în ţară, cât şi în alte ţări, căci şi pe acolo sunt diferite mentalităţi, la noi însă cazurile sunt mai numeroase, cari consideră contabilitatea şi ţinerea de registre, mai mult ca o necesitate a cerinţelor legale (obligativitatea de a ţine registre pentru comercianţi); iar nu şi ca o cerinţă juridică şi economico-financiară a industriei, întreprinderii sau administraţiei.

Ceva mai mult, îi dă şi desconsideraţia de a o trata ca o cheltuială neproductivă.

Sunt alţii cari fac din contabil persoana agreată şi confidentă, ca şi când totul rezidă numai în acea persoană, iar nu în ştiinţa contabilă.

O astfel de organizaţiune unde totul depinde numai de persoana agreată, iar nu şi de ştiinţa contabilă, nu poate fi considerată ca o organizaţiune serioasă, cari să inspire toată încrederea, căci lipsind controlul contabil, se poate da naştere la multe greşeli şi încurcături, de cari cauze uneori se şi abuzează.

O astfel de organizaţiune contabilă, sub aparenţa unei direcţiuni unice şi discretă nu are continuitatea. Persoana se poate schimba, sau înceta din viaţă.

Organizaţiunea bazată pe ştiinţa contabilă este singura care merită toată încrederea, chiar şi pentru aceia cari sunt preocupaţi de ideia păstrării secretului conturilor.

Ştiinţa contabilă are modalitatea de a păstra secretul con-

turilor, are continuitatea ,oricare ar fi persoana, şi totul este controlat. Ştiinţa rămâne ştiinţă.

Intrând acum în partea experimentală a ştiinţei contabile şi căutând a o aplica, se va putea vedea în ce constă relaţiunile contabilităţei cu technologia şi technica întreprinderii.

In orice ramură de activitate a omului, care are în vedere un fond material, se distinge ,după scopul ce-l urmăreşte, unul, doi sau trei din următorii factori economici:

1. Administraţia care îngrijeşte, conduce, operează, face. Ea procură fonduri şi face cheltueli sau depozitează şi distribue.

2. Industria, care produce sau transformă.

3. Comerţul, care speculează.

La aplicaţiunea ştiinţei contabile, fiecare din aceşti factori economici trebue să fie reprezentaţi prin conturi, având fiecare regula sa de urmat.

Este însă de notat că administraţia se găseşte şi singură; comerţul este totdeauna combinat cu administraţia; iar industria combinată asemenea cu administraţia sau şi cu comerţul.

Fiecare factor rămâne însă cu individualitatea sa.

Ştiinţa contabilă, asemeenea trebue să ţină seama de aceasta, căci altfel devine o anomalie în rezultatul obţinut.

Cu toate acestea, contabili practici, fie din spirit de economie de muncă şi prin urmare din micşorarea de cheltueli, fie din neştiinţă, procedează astfel că nu reese din conturi individualitatea administraţiei, atât pentru faptul că ea este reprezintată prin unul sau mai multe conturi, cari se închid mai curând sau mai târziu, ele fiind periodice, cât ţine gestiunea sau fabricaţiunea; cât şi pentru faptul că ele depinzând de conturile întreprinderei comerciale sau industriale; toată atenţiunea lor este în stabilirea rezultatului comercial sau industrial, considerându-le pe acestea singurele ramuri de activitate producătoare ale omului; cu toate că rezultatul acestora depinde foarte mult de administraţie, care îşi are partea sa în ştiinţa technologică şi technică a întreprinderii.

Având în vedere câteva ramuri de activitate ale omului, să vedem în ce constă cunoştinţele technologice şi technice ce trebuesc avute în vedere la aplicaţiunea ştiinţei contabile.

## Intreprinderile comerciale

### *Partea administrativă*

Organizaţiunea întreprinderii: magazin general, special, bazar, depozit, întreprinderi de transport, asigurări, export, import, etc.

Măsurarea şi deosebirea diferitelor feluri de cheltueli generale, calculul coeficientului cheltuelilor generale.

Distingerea cheltuelilor directe: calculul tarifelor C. F., navlul, vama, asigurarea, etc.

Economisirea cheltuelilor de întreținere: înmagazinarea, reclama, etc.

Creiarea și cotarea diferitelor fonduri de rezervă și amortismente: Rezervă statutară, specială, amortizarea mobilierului, etc.

Deosebirea câștigurilor și pagubelor reale; calculul solvabilității persoanelor și inventarierea.

Alegerea mijloacelor pentru procurarea fondurilor necesare, pentru acoperiri și încasări.

Și altele.

*Partea technică*

Cunoașterea uzului pieților; după felul comerțului:

Comerțul de coloniale: Modul de ambalaj: butoi, sac, lăzi, coșuri, etc.; cantitatea 5, 10, 50, 100, 160, 200 kgr. Modul de vânzare-cumpărare: greutatea bruto, netă; tara convențională, tara scrisă, neto reală, etc. etc.

Diferiți termeni: Cafea Rio, Santos, Burbon, Ceylan, Martinică, Java.

Comerțul de manufactură: Balot, lăzi; cantitatea: 30, 50, 60 metri, yarzi etc., lățimea: 1,20, 1,40, 0,58, 0,54. Mărfuri curente, de modă, etc .

Diferiți termeni: Cachemir, Cheviotte, Taffetas, Mousseline soie, Satin, etc.

Comerțul de bancă.

Operațiuni cu metale prețioase: Titlul „Standard". Titlul superior: B. sau M. Titlul inferior W.; etc.

Operațiuni de scont comercial: Efecte bancabile, nebancabile, cauză reală, efecte scurte, efecte lungi, broches sau apoint.

Operațiuni cu efecte străine: remize sau devize. Baza în operațiuni: 1, 10, 100, unități; baza: certin, incertin: Tipul: vedere, 3 luni, scadență lungă, scurtă, cec sau scadența 8, 10, 14 zile; calculul valorii: dobânda pieței de plată, dobândă fixă.

Operațiuni cu efecte publice, acțiuni, obligațiuni.

Vânzarea-cumpărarea: Baza: valoarea nominală, grupe de acțiuni: 4, 5 acțiuni; o cantitate de rentă (venit). Cursul: cu sau fără cuponul în curs; schimbul; fix saù variabil; comisionul, curtagiul, timbrul jum. cumpărător, jum. vânzător, minimul, etc.

*Partea technologică*

Cunoașterea materiei după felul comerțului.

Comerțul de coloniale: cafea, zahăr, orez, untdelemn, ceai, masline, etc. etc.

Deosebirea diferitelor calități.

Cafea: Calitate după forma bobului, culoare, miros sau gust.

Orez: 000 (trei nule), glase, turcesc.

Comerțul de manufactură: Mătăsuri, Lenajuri, Țesături de in, cânepă, jută, bumbac.

Deosebirea diferitelor calități.

Toile de bumbac, cânepă, in, jută.

Țesături de lână: feutre, bonetărie, lână pură; țesătură de lână cu urzeală sau bătătură cu fire de bumbac, in, mătase, mohair, cachemir, alpaga, etc.

## Intreprinderile industriale

In întreprinderile industriale, de fabricațiune, estracțiune și de construcțiuni va trebui să se cunoască:

1. Dacă obiectul fabricat, estras sau construit este dat în întrebuințare sau este comercializat.
2. Dacă lucrarea este pentru o durată determinată.
3. Dacă lucrarea continuă are în vedere obiecte de aceiași natură.
4. Dacă lucrarea continuă constă din obiecte cari trec prin mai multe transformări.

Pentru fiecare din aceste cazuri se va avea în vedere:

1. Partea administrativă.
2. Partea technică.
3. Partea technologică.

* * *

Prin contabilizare nu trebue să se înțeleagă numai denumirea conturilor și regula de a fi ținute: ci tot ceeace trebue să cuprindă registrele și să conțină conturile, pentru care contabilul trebue să aibă cunoștințe administrative, technologice și technice.

Iar în ceeace privește secretul întreprinderii și al afacerilor, nu constă în cunoașterea uzului pieților, cunoașterea termenilor technici, cunoașterea materiei și a diferitelor ei calități, etc.; ci în cunoașterea mijloacelor de a-și procura fondurile, în condițiunile de aprovizionare, în condițiunile de desfacere, în anumite procedee de fabricațiune, în rezultatele obținute, și altele; precum și în situațiunea unor anumite conturi și în deducțiunile ce se trage din conturi.

Toate acestea însă stau în legătură cu partea administrativă, partea technologică și partea technică a întreprinderii.

## Contabilitatea. Ținerea de registre. Administrația

Numirea de contabilitate și Ținerea de registre, servește pentru a deosebi la noi știința de aplicațiunea științei.

La Italieni este numirea de „Ragioneria" și „Computisteria".

La Francezi este numirea de: „Comptabilité" și „Tenue des livres".

La Germani este numirea de: „Verrechnungswissenschaft" şi „Buchführung" sau „Buchhaltung".

La Englezi este numai numirea de „Book-Keeping".

Numirea de contabilitate are 3 întrebuinţări:

1. Pentru a deosebi ştiinţa de aplicaţiune;

2. Pentru a desemna totalitatea registrelor şi socotelilor din punctul de vedere administrativ şi al calculului, sau descrierea lor. De ex.,: contabilitatea statului,[1]) contabilitatea Creditului funciar rural, etc.

3. Pentru a deosebi acea parte a administraţiunii, unde se ţine socotelile: Secretariatul, Contabilitatea...

Numirea proprie este pentru a deosebi ştiinţa de aplicaţiunea ştiinţei.

Numirea franceză de „Science des Comptes",[2]) nu este decât numirea de Comptabilité.

La Italieni mai este numirea de „Contabilità", numire improprie în loc de Ragioneria.

Nu trebue asemenea să se confunde Ragioneria sau Contabilitatea cu Administraţiunea, între care sunt legături aşa de strânse că pare a fi una şi aceiaşi.

Administraţiune va să zică: a îngriji, a conduce interesele, adică: a opera, a face.

Ragionerie sau Contabilitate va să zică: a ilumina, a povăţui, a ordona şi controla, pentru a conduce bine interesele.

Ţinere de registre însemnează: înregistrare, trecere în registre a faptelor administrative, bazată pe legile, principiile şi regulile contabilităţii.

Administraţia ar fi voinţa; Ragioneria sau Contabilitatea ar fi raţiunea; Ţinerea de registre ar fi probarea. Prima comandă; a doua consiliază; a treia constată.

Nu este mult de când se făcea confuziune între Administraţie şi Contabilitate, ca şi între Contabilitate şi Ţinerea de registre.

*Contabilitatea* este o ştiinţă, care face parte din ştiinţele sociale. Ea are de obiect ordinea, oricare ar fi ramura de activitate, având în vedere asociaţiunea capitalului cu munca, cu scop de a obţine, prin metoadele sale de investigaţiune, un bun rezultat al sforţărilor acţiunii omului, ca persoană fizică, morală sau juridică; stabilind sisteme şi metoade de experimentare, prin care se constată ordinea şi rezultatul acţiunii în mod exact şi just, şi scoţând în evidenţă responsabilităţile factorilor.

*Ţinerea de registre* este sistemul sau metodul contabil prin mijlocul căruia, având în vedere principiile, legile şi regulile stabilite de contabilitate, se urmăreşte transformările şi mişcă-

---

1) Clitofonte Bellini. Ragioneria Generale, pag. 4.

2) Eug. Léutey şi Ad. Guilbault. La Science des comptes mise à la portée de tous.

rile unui capital sau fond, cu scop de a constata rezultatul acțiunii omului, ca persoană fizică, morală sau juridică, având în vedere asociațiunea capitalului și muncii; și a proba faptele factorilor responsabili de administrație.

*Administrațiunea* este un complex de cunoștințe, cari servesc la conducerea unei ramuri de activitate a omului, pentru a obține cât mai bune rezultate în scopul urmărit.

---

## CAP. III

## Contul și gruparea conturilor

### Origina contului

Cât timp schimbul între 2 persoane s'a făcut în natură, obiect pentru obiect, sau prin mijlocul monetei, nu s'a simțit necesitate pentru deschiderea unui cont.

Indată ce în schimb interveni creditul, a trebuit însă să se facă o însemnare de acest fel nou de operațiune. Insemnarea pe *„răboj"* a fost prima formă a contului.

Impunerea prevăzută prin legi la unele popoare, încă din timpurile vechi, ca Asirieni, Egipteni, ca să probeze operațiunile pe credit, a dat naștere la obligațiunea scrisă; astfel sunt *„tabletele"* de pe timpul Asirienilor și Caldeenilor, precum și diferitele *„papiruse"* de pe timpul Egiptenilor. Colecționarea lor în anumită formă, a dat naștere la o altă formă a contului.

Insă, atât răbojul cât și tabletele sau papirusele distrugându-se sau liberându-se la scadență, celor în drept, aceste 2 forme ale contului reprezintă numai *„ideia de cont"*, pentrucă nu mai rămânea nici o urmă de probare a acestor operațiuni, Contul era obligațiunea însăși.

Mai târziu, impunându-se prin lege ca să se probeze operațiunile făcute pe credit și după trecerea termenului acelor obligațiuni, a dat naștere la însemnarea în registre, așa că obligațiunea de a ține registre a dat naștere *„contului"*.

Operațiunile pe credit înmulțindu-se, pentru a se ști, la o anumită dată situațiunea cu o anumită persoană creditoare sau debitoare, s'a căutat ca toate operațiunile cu aceiași persoană, făcute pe credit, să fie concentrate într'un anumit registru, carnet, magistru, Cartea mare, la o anumită pagină, împărțită în 2 părți: debit (să dea) și credit (să ia), care purta numele de: *„partida persoanei"*, care era însemnată în capul paginei.

Primele conturi s'a deschis persoanelor, înregistrându-se la ele după registrul *„Ephémerides"*, Jurnalul de azi. Aceste conturi se deschideau în registrul *„Magistral"*, Cartea mare de

azi, care n'avea nici o legătură cu celelalte registre ca: Registrul de bani, de mărfuri, de efecte, unde se însemna mai târziu mişcarea valorilor. Din această cauză omiterile şi erorile de înregistrare se constatau la aceste conturi foarte greu, prin confruntarea cu actele diferitelor operaţiuni.

Atunci chiar, aceste conturi nu prezintau siguranţa exactităţii lor.

Din observaţiunea acestor fapte şi prin investigaţiunea stabilirii de raporturi între obiectele de schimb: monetă, marfă, efectele şi persoana contractantă: clienţi, furnizori, sau cu munca şi serviciile aduse: salarii, cheltueli, beneficii, prin facerea de însemnări în acelaş timp la 2 partide, opus una faţă de alta, adică odată cu sistema de contabilitate la partidă dublă, s'a dat naştere la *cont* (compt) *contabil*, care ca reminiscenţă a modului de însemnare de mai înainte mai poartă numele de *partidă*, numindu-se cont sau partidă, nu numai conturile de persoane; ci şi cele de valori sau rezultate, etc.

Contul persoanei este deci origina contului de azi.

## Contul

După Léautey şi Guilbault, adevăratul înţeles al cuvântului cont (compte), în sensul contabil, ca idee contabilă, se trage din cuvântul francez *„compter"* (a socoti), care îşi are origina dela cuvântul latin *„computare"* rădăcina a 2 cuvinte franceze: compter (a socoti) şi comparer (a compara).

Cu alte cuvinte, noţiunea de cont cuprinde ideia socotelii şi ideia comparării diferitelor mărimi evaluate în monetă.

Numirea de cont are însă două întrebuinţări:

1. Cont care cuprinde numai rezultatul concret al calculului, aplicat la diferite mărimi evaluate în monetă, de ex.: factura, bon de materii prime, nota de curtagiu, etc.; fiecare fiind un *„cont aritmetic şi statistic"*.[1])

2. Cont care cuprinde mai multe conturi aritmetice şi statistice; iar prin comparare ne dă în acelaş timp putinţa de a stabili diferite raporturi juridice şi economice şi care este *„contul contabil"*.[2])

Contul contabil cuprinde prin urmare mai multe conturi aritmetice şi statistice, şi nu numai rezultatul lor, ci şi compară sub raportul juridic, economic.

Astfel: contul aritmetic şi statistic fiind născut din raporturi juridice deosebite, se separă şi el şi nu se trece în aceiaşi parte a contului contabil, ci, cele *debitoare*, pentru care are *să dea*, se trec la *debit;* iar cele *creditoare*, pentru care are *să ia*, se trec la *credit*. Nu se trec în aceiaşi parte a contului contabil

---

1), 2), E. Léutey şi Guilbauld. La Science des comptes mise à la portée de tous, pag. 4.

decât conturile aritmetice și statistice care sunt născute din același fel de raport juridic: *Debitoare* sau *creditoare*.

Nu numai atât, raporturi juridice diferite se nasc și din diferite alte condițiuni contractuale ale părților interesate, de ex.: după felul contractului născut din operațiunea comercială, financiară, ca: scont, gaj, etc., și atunci deși este aceiași persoană contractantă, același cont aritmetic sau statistic, raportul juridic nu se trece la același cont, ci la conturi diferite, de ex.: G. Ionescu ct. scont, G. Ionescu ct. gaj.

Contul contabil mai permite a se stabili și diferite raporturi economice, de aci cont contabil deosebit și sub aceste raporturi, așa avem: Contul Cassa, Contul Mărfuri, Contul Mobilier, Contul Efecte, etc.

Contul contabil mai stabilește și comparări, raporturi calitativ și avem: Contul Cassa-Aur, Contul Cassa-Argint, Contul Cassa-Bilete; Contul Cafea Rio, Contul Cafea Martinica, etc.

Prin urmare, din raporturile stabilite între 2 persoane, nasc conturi contabile deosebite, și anume:

A. — Având în vedere raporturile juridice.

B. — Având în vedere raporturile economice.

C. — Având în vedere raporturile statistice.

A.— *Raporturi juridice.*— Prin raporturi juridice se înțelege diferitele feluri de contractări.

Din acest punct de vedere conturile se deosibesc în 3 categorii:

1. Având în vedere formarea capitalului sau fondului. Conturile se deosibesc după cum întreprinderea este individuală, după forma socială, după scopul urmărit.

2. Având în vedere responsabilitatea.

Conturile se deosibesc după raporturile dintre persoanele contractante. Ele reprezintă raporturi directe sau mișcări exterioare.[1])

După raporturile cu persoanele mandatare, care dau naștere la conturi personificate pentru raporturi indirecte sau mișcări interioare.[2])

3. Având în vedere calitatea juridică:

Din acest punct de vedere, raporturile dintre conturile de persoane, ca și dintre conturile personificate, precum și cele între conturile de persoane și cele personificate se deosibesc în:

Raporturi cari reprezintă pe debitor, care se trec la cont în o parte sub numele de debit.

Raporturi cari reprezintă pe creditor și se trec la cont în altă parte sub numele de credit.

S'a stabilit că Debitul să fie la stânga contului, iar Creditul la dreapta.

Având în vedere raporturile juridice, avem de ex. Miza

---

1) Eug. Léauley. — Traité des Inventaires et des Bilans, pag. 8.
2) Eug. Léauley. — Traité des Inventaires et des Bilans, pag. 8.

de fond depusă de un asociat: se înregistrează în soc. colective la contul: Asociatul nostru X; iar depunerea comanditarului din soc. în comandită simplă la X comanditar.

Depunerile cari nu sunt mize de fond se trec în contul său corent: X cont corent.

Ridicările de numerar, ca asociat, se trec la contul: Asoc. n/ X ct. ridicări, etc

Mărfurile vândute clienților în cont se înregistrează la contul: Clienți, iar mărfurile cumpărate pe credit la contul: Furnizori, Diverși creditori.

Transformarea capitalului în: numerar, mărfuri, etc., nu se înregistrează la contul A, casier; B, magaziner, ci la contul: Cassa, Mărfuri.

Sumele primite se trec la debitul contului; iar cele date, la creditul contului.

Obligațiunile în cont se trec la debitul sau creditul persoanei, după felul obligațiuni; iar aceleași obligațiuni în efecte se trec la debitul contului Efecte de primit sau la creditul contului Efecte de plată, după felul obligațiunei.

B. — *Raporturi ecnoomice.* — Prin raporturi economice se înțelege raporturile ce se nasc între conturi, având în vedere scopul urmărit.

Aceste raporturi dintre conturi se deosibesc în 3 categorii:

1. Conturi active, cari reprezintă averea.
2. Conturi pasive, cari reprezintă datoria, obligațiunile.
3. Conturi de rezultate, cari reprezintă, cheltueli, pagube și beneficii, câștiguri.

Conturile active se mai deosibesc în: Conturi active reale și conturi active fictive.

Conturile active reale se mai deosibésc în activ propriu, activ aparținând altora. Și alte deosebiri.

Conturile pasive se deosibesc în: conturi pasive reale (exigibile) și conturi pasive fictive (neexigibile).

Conturile pasive reale se mai deosibésc în conturi cu termen lung și scurt. Și alte deosebiri.

C. — *Raporturi statistice.* — Prin raporturi statistice se înțeleg acele raporturi cari servesc la investigațiuni, din punctul de vedere administrativ, economic și juridic.

Aceste raporturi rees în două moduri:

1. Contul este dispus în așa fel că se pot stabili astfel de raporturi chiar dela contul contabil.

2. Intrebuințându-se registre auxiliare.

Din acest punct de vedere conturile se deosibesc în:

Conturi individuale sau în speță și conturi generale.

Conturi generale colective și subdiviziuni de conturi, sau desvoltătoare.

Conturi simple și conturi cu mai multe coloane.

In industrie, mai cu seamă, se deschid conturi statistice

multe, pentru a putea deduce rezultatul obținut, de ex.: întrebuințarea unui anumit procedeu de fabricațiune.

Astfel vom avea: Fabricațiunea zahărului din sfeclă, Fabricațiunea zahărului din...; Fabricațiunea... prin procedeul...

Având în vedere diferitele feluri de raporturi: juridice, economice și statistice, cari dau naștere la deschiderea de conturi deosebite, trebue de știut că nu la toate întreprinderile ele se găsesc în același grad.

In unele întreprinderi multiplicitatea raporturilor juridice, fac ca conturile să fie deschise mai mult din acest punct de vedere, ca în bănci. La altele mai mult din punctul de vedere economic, ca în întreprinderile comerciale. La altele mai mult din punctul de vedere statistic, ca în întreprinderile agricole și mai cu seamă în cele industriale.

Nu este însă nici o întreprindere în care să nu se găsească aceste trei feluri de raporturi.

Dar se poate ca dela un singur cont să se poată stabili câte trele felurile de raporturi: juridic, economic și statistic.

*Soldul Contului.* Rezultatul raportului dintre debitul și creditul unui cont, ori de ce natură ar fi contul, ia numirea de Soldul contului.

Soldul se stabilește scăzând suma mai mică a unei părți a contului, din suma mai mare a celeilalte părți.

Soldul este prin urmare o compensațiune a operațiunilor dela cele două părți ale contului, pentru aceasta el reprezintă diferența lor, și poartă numele părții celei mai mari a contului.

Astfel avem:

*Sold Debitor,* când diferența, suma mai mare a contului este în partea debitului.

*Sold Creditor,* când diferența, suma mai mare a contului este în partea creditului.

Același cont necuprinzând decât operațiuni de același fel, însă separate sub raportul juridic: Debit și Credit, Soldul Contului fiind o compensațiune a acestor operațiuni, oricum ar fi el, debitor sau creditor, reprezintă diferența raporturilor de aceiași natură.

Ambele părți ale contului fiind egale, adică: Debitul = Creditul, contul se zice că este *Soldat.*

***Gruparea conturilor.*** Raporturile: juridice, economice și statistice, nu rees însă numai la cont, prin compararea între debit și credit, sau dela un cont la altul; ci și grupând diferite conturi, sau comparând o grupă cu altă grupă de conturi.

La gruparea și compararea grupelor de conturi se are în vedere felul raporturilor ce voim să stabilim.

Contabilitatea ca știință având de obiect ordinea, prin coordonarea faptelor contabile, astfel ca să putem avea dela cont diferitele raporturi, tot din obiectul acestei științe face parte și coordonarea conturilor care să ne dea posibilitatea de a stabili aceste raporturi și studierea lor.

Şi în ştiinţa contabilităţii, ca şi în celelalte ştiinţe, s'au propus mai multe feluri de grupări de conturi, pe care însă le deosebim în 2 clase: Clasificaţiunile vechi şi clasificaţiunile nouî.

1. *Calsificaţiunile vechi.*

Prima clasificaţiune veche îşi are origina astfel:

Cel dintâi fapt contabil este aducerea aportului.

Ori, voind să facem această înregistrare, după sistema de contabilitate în partidă dublă, am avea:

*X comerciant* (aportul) la *X capitalist* (capitalul aportat)

Având însă un singur cont care să reprezinte toate afacerile comerciantului, ar urma că contul lui va fi când debitor, când creditor, el fiind una din părţile contractante, adică:

*G. Ioneescu* la *X comerciant*, pentru valoarea mărfurilor vândute conform facturii şi trecut în cont....

*X. comerciant* la *N. Georgescu*, pentru valoarea unui efect primit pentru regularea facturii mărfurilor vândute şi trecute în cont.....

*X. comerciant* la *X. comerciant*, pentru valoarea unui efect încasat la scadenţa....

Aceste înregistrări fiind trecute la contul comerciantului, aci se va confunda mărfurile cu efectele şi cu banii primiţi sau daţi, astfel că un astfel de cont şi o astfel de contabilitate nu ne-ar oferi nici un rezultat clar şi precis.

Pentru a înlătura această confuziune, s'a simţit necesitatea ca, în loc să se deschidă un singur cont comerciantului care ţine registrele, să i se deschidă mai multe, convenindu-se în acelaş timp să nu se desemneze cu numele propriu al comerciantului, ci a le da numele valorii despre care voeşte să se ţină socoteala.

Şi cum un comerciant are aface cu: Mărfuri, Cassa (bani), Efecte de primit, Efecte de plată, Profit şi Pierderi, s'a dat conturilor aceste numiri, debitând sau creditând aceste conturi după natura operaţiunei.

Convenindu-se aceasta, cel dintâi fapt contabil, aducerea aportului, a fost înregistrat astfel:

*Mărfuri*
*Cassa*
Efecte de primit } X comerciant } la X capitalist
Efecte de plată

Când operaţiunea constă din o cheltuială sau pagubă, comerciantul era reprezintat prin contul „Profit şi Pierdere, făcând înregistrarea:

*Profit şi Pierdere* la *Cassă.*

şi când se încasa un câştig, se înregistra:

*Cassa* la *Profit şi Pierdere.*

Astfel s'a ajuns în mod empiric la următoarea clasificaţiune:

1. — Contul Capital.

2. — Contul Cassa.
3. — Contul Mărfuri.
4. — Contul Efecte de primit.
5. — Contul Efecte de plată.
6. — Contul Profit și Pierderi.

Cu modul acesta s'a stabilit ordinea contabilă: a operațiunilor sau a mișcărilor unui fond întrebuințat pentru un anumit scop și s'a obținut claritatea înregistrărilor și pentru mișcările diferitelor valori, ca și pentru persoane.

In ceeace privește gruparea conturilor, ea a urmat calea naturală: Debitul = Creditul.

Conturile Debitoare a format Activul; iar conturile creditoare, Pasivul.

A doua clasificațiune veche constă în gruparea conturilor în 4 grupe.

1. — Conturile de capital;
2. — Conturile de persoane;
3. — Conturile de valori;
4. — Conturile de rezultate.

2. — *Clasificațiunile noui.*

Intre clasificațiunile noui avem aceia prin care personalitatea Casei de comerț, Intreprinderii sau Administrației se deosibește de personalitatea capitalistului, formând următoarea grupare de conturi:

1. Conturile capitalistului, cuprinzând:
*a)* Contul Capital, sub diferitele lui forme;
*b)* Fondul de rezervă: statutară, extrastatutară, etc.
*c)* Conturilee de Profit și Pierdere.

2. Conturile Casei de comerț, întreprinderii sau administrației:
*a)* Conturile de persoane;
*b)* Conturile de valori;
*c)* Conturile de ordine.

Altă clasificațiune:
1. Contul proprietarului.
2. Contul consemnatarilor (agenților).
3. Contul corespondenților.

Această clasificațiune a conturilor cuprinde:
*a)* Contul proprietarului, considerat în calitate de capitalist;
*b)* Contul administratorului, în raporturile sale cu capitalistul;
*c)* Contul administratorului, în raporturile sale cu terțele persoane;
*d)* Contul terțelor persoane, adică al consemnatarilor (agenților) și al corespondenților.

Clasificațiunea „Cerboni". Inventatorul Logismografiei, clasifică conturile în următoarele grupe:

1. Contul integral al proprietarului (A).

2. Contul diferențial al proprietarului (A bis).
3. Contul integral al aziendei (B).
4. Contul diferențial al aziendei (B bis).

După această clasificațiune a conturilor, proprietarul cât și azienda sunt reprezentate prin câte 2 conturi, fiecare stabilind însă raporturi diferite.

H. Lefèvre, în „La comptabilité" are următoarea clasificațiune:

1. Cassa; 2. Magazia; 3. Portofoliul; 4. Creanțe și Datorii.

E. Léautey și Guilbault, în: „La science des comptes mise à la portée de tous", dă clasificațiunea:

A. — Conturile cari reprezintă mișcările capitalului, numite conturi generale.

B. — Conturile persoanelor în raport cu întreprinderea, sau conturile personale.

Conturile generale se grupează în 3 categorii:

1. Conturile capitalului nominal;
2. Conturile de valori;
3. — Conturile de rezultate.

Fiecare din categoriile de conturi cuprind mai multe serii de conturi:

1-a Serie: *Conturile capitalului nominal:*

Capital și ct. obligații de asociați.
Capital acțiuni.
Capital obligațiuni.
Acțiuni emise.
Obligațiuni emise.
Rezerve.
Conturi de ordine sau de regulare.

2-a Serie: *Conturile valorilor de inventariu:*

I

Valori mobilizate.
Fond de comerț.
Cheltueli de constituire.
Angajamentele societarlior (aporturile).
Imobile, Material, Mobilier.
Amortismentul imobilelor.
Conturi de ordine sau de regulare.

II

Valori de schimb sau valori disponibile:
Cassa, Efecte de primit, Efecte de plată.
Titluri diverse sau valori imobiliare.
etc. etc. etc.

III

Valori angajate.
Conturi în participaţie.
Lucrări neterminate: Construcţiuni, Fabrici, etc.
3-a Serie: *Conturi de persoane:*
Cumpărători, Acţionari, Agenţi
Asociaţi, Bancheri, Comanditari.
etc. etc. etc.
4-a Serie: *Conturi de rezultate:*
Cheltueli generale.
Profit şi pierderi accidentale.
Rezultate de operaţiuni diverse.
etc. etc. etc.

Mai sunt şi alte clasificaţiuni de conturi.
Noi dăm următoarea clasificaţiune conturilor:

A. — *Conturile capitalistului.*

B. — *Conturile comerciantului, întreprinzătorului sau administr.*

C. — *Conturile Casei de comerţ, întreprinderii sau administraţiei.*

Fiecare din aceste categorii de conturi, cuprind mai multe alte clase de conturi, de ordin inferior.
Intreaga clasificaţiune a conturilor se va vedea ulterior.

*Definiţia contului.*

Contul contabil este un complex de cunoştinţe, prin o coordonare de fapte contabile şi de calcule, dispuse într'un anumit cadru metodic, cu scop de a urmări transformările şi mişcările unui fond, cum şi rezultatul acţiunei muncii în asociaţiune cu capitalul, şi să putem deduce şi induce diferite raporturi: juridice, economice şi statistice necesare atingerii scopului urmărit.

# Clasificaţiunea conturilor.

## Studiul conturilor şi grupării conturilor.

### A

### Contul Capitalistului.

In contabilitate, cuvântul *„Capital"* sau *„Fond"*, se ia în sensul cel mai larg.

Aci se cuprinde nu numai suma în numerar, ci şi orice altă valoare materială sau intelectuală, precum şi munca preţuită în monetă.

Aşa de ex.: Intr'o asociaţie de 2 sau mai multe persoane, una din părţi aduce în asociaţie experienţa sa, sau o invenţie, fără să aducă şi alt capital material.

In acest caz, experienţa sau invenţia fiind evaluată în monetă şi cuprinsă în capitalul asociaţiei, i se liberează celui în drept acţiuni şi prin urmare parte din câştig, în raport cu acel capital.

Este foarte adevărat că participările la formarea capitalului sunt uneori astfel că nu li se pot determină valoarea dela început.

In cazul acesta contul capitalistului va primi modificarea la timp.

De ex.: Un contract între inventator şi exploatator al invenţiunei, în care se cuprinde clauza:

„Când desfacerea obiectelor invenţiunii ar ajunge la suma de..... i se va mai libera asociatului cu invenţiunea, încă suma de... în acţiuni de ale societăţei.

Dacă însă asociatului cu invenţiunea nu i s'ar determina prin contract avansarea unei anume sume în acţiuni, ci i s'ar mări numai cota la câştig, atunci acea sumă reprezintă o sporire de cheltueli, iar nici de cum o mărire de capital, drepturile asociatului cu invenţiunea la activul întreprinderii sau administraţiei rămânând acelaş.

Alt caz: Un inventator este şi exploatatorul invenţiunei lui. El însă neavând capitalul material necesar exploatării, i

se deschide credit de o Bancă, pentru fabricarea şi comercializarea invenţiunei lui.

La deschiderea creditului, între alte condiţiuni, contractul cuprinde clauza de cont curent, cu ridicări treptate după trebuinţă şi vărsăminte în cont.

In cazul acesta, chiar dacă creditul acordat ar fi determinat la o anumită sumă maximă, însă suma avansată de Bancă nefiind determinată, întreprinderea nu are un capital propriu al ei, iar cel intelectual nefiind evaluat în monetă, la început, contul capitalistului nu există.

Acelaş caz se prezinta şi la înfiinţarea Băncilor Populare, de credit, sistem Raiffaisen, cu responsabilitate nelimitată. întreprinderea fiind bazată numai pe creditul asociaţilor.

Tot astfel şi într'o întreprindere individuală, munca şi capitalul intelectual nefiind determinat în monetă, nu se arată la început decât capitalul material; însă la timp se arată şi celălalt capital, prin capitalizarea rezultatului net.

De aceea prin contul capitalistului nu trebue să înţelegem numai contul care reprezintă fondul iniţial al întreprinderii: Contul Capital, Fondul Intreprinderii, Fondul administraţiei, etc., ci orice cont care să reprezinte pe capitalist, fie întreprinderea individuală sau socială, precum şi conturile cari reprezintă munca sau capitalul intelectual sau drepturile lui ca: Fondul de rezervă, Profitul de capitalizat etc., ca şi Excedentul sau deficitul din administraţie.

## B

## Contul întreprinzătorului sau administratorului.

Intr'o întreprindere sau administraţie de mică importanţă, Intreprinzătorul sau Administratorul se confundă cu capitalistul.

In întreprinderile şi administraţiile mari, fie că reprezintă o singură persoană sau o asociaţie, care au adus capitalul sau fondul necesar, distingerea a 2 personalităţi se vede numai decât; iar raporturile juridice cari există între ele, sau între ele şi terţele persoane interesate, sunt determinate de lege.

Sunt mai cu seamă forme de întreprinderi, unde se scoate cu totul în evidenţă că capitalistul este o persoană distinctă de întreprinzător sau administrator, cum este întreprinderea în comandită.

Intreprinzătorul conduce întreprinderea, el face afacerile în numele său; iar relaţiunile juridice cu terţele persoane, întrucât sunt corecte şi se conformează prescripţiunilor legale, sunt garantate cu suma depusă de capitalist.

In ceeace priveşte pe administrator, asemenea.

Sub raportul economic însă, relaţiunile Intreprinzătorului sau Administratorului cu Capitalistul sunt de aşa natură că el este direct responsabil faţă de capitalist, bună sau reaua

conducere influenţează asupra rezultatului şi deci asupra capitalului.

Relaţiunile între capitalist cu terţele persoane sunt de natură juridică; iar între Capitalist şi Întreprinzător sau Administrator, conformându-se prescripţiunilor legale, sunt de natură economică.

Întreprinzătorul sau Administratorul fiind în posesiunea fondului Capitalistului, îl transformă în diferite valori, în diferite afaceri, face diverse cheltueli cari contribuesc la mărirea capitalului, şi la atingerea scopului, după cum se poate şi contrariu.

La rândul său, Întreprinzătorul sau Administratorul este ajutat în sarcina sa şi de alte persoane, cari devin auxiliarii lui, între cari relaţiunile sunt de aceiaşi natură ca cele dintre Întreprinzător sau Administrator şi Capitalist.

Un exemplu ne-ar identifica cred şi mai bine de rolul Întreprinzătorului şi al Capitalistului.

Într'o întreprindere în comanditâ:

A, comanditat depune un capital de lei 20.000, cu dreptul de a ridica lunar 5000 lei, pentru muncă şi pricepere.

B, comanditar depune un capital de lei 400.000.

Proporţia împărţirii câştigului şi pagubei este indiferent.

A, comanditat, persoana iniţiată în întreprindere, are şi administraţia ei.

Afacerea nu reuşeşte însă şi după 2 ani se pierde tot capitalul.

A, comanditat, în timpul celor 2 ani de conducere a afacerii, primind câte 60.000 de lei anual, adică lei 120.000, fiind o persoană singură fără greutăţi, a economisit suma de lei 20.000 în timp de 2 ani.

Aşa că materialmente şi economiceşte n'a pierdut decât venitul capitalului iniţial, depus la începutul întreprinderii, a pierdut însă moralmente, ca nepriceput în conducerea unei afaceri.

B, comanditar, a pierdut însă suma de lei 400.000.

A, comanditat, îndeplinind condiţiunile contractului şi formele legale cerute de administraţia sa, ţinând registre în toată regula şi după prescripţiunile legale, el nu poate fi urmărit pentru nereuşita întreprinderii condusă de el.

Atât din cele arătate, cât şi din exemplul luat, se vede că contul întreprinzătorului este contul rezultatului asociaţiunii muncii cu capitalul, ceeace în aplicaţiune se exprimă prin contul „Profit şi Pierdere", la finele anului, sau prin conturile de rezultate: cheltueli, beneficii, etc., în cursul anului; cu alte cuvinte Întreprinzătorul este reprezintat prin conturile de rezultate, care rezultate sunt cuvenite capitalistului, prin capitalizarea rezultatului sau împărţite sub formă de dividende.

## C

## Contul casei de comerț, întreprinderii sau administrației.

*Personalitatea casei de comerț, întreprinderii sau administrației.*

O casă de comerț, o întreprindere, constituită sub formă de societate, când a îndeplinit toate formalitățile cerute de lege, devine o persoană juridică, morală, de sine stătătoare, capabilă de a contracta legalmente cu ființele persoane.

Tot asemenea și orice altă asociațiune sau Instituție administrativă, poate deveni persoană morală dacă îndeplinește anume condițiuni legale.

Aceasta a devenit așa de cunoscut, încât fiecare denumește casa de comerț, întreprinderea sau administrația după firma comercială sau socială și după numele dat administrației. Așa avem: „Banca Românească", „Magazinul „Louvre", „Administrația Domeniilor" etc.

Ideia aceasta a pătruns așa de mult, s'a popularizat într'atâta, că în diferite convorbiri se aude zicându-se: Banca Românească face bune afaceri; Magazinul Louvre a intrat în lichidare, etc.

Și aceasta nu numai în convorbirile de toate zilele, dar chiar în instanțele judecătorești: reprezentările, acționările, chemările se fac după firmă.

Astăzi, gestiunea unei întreprinderi, unei administrațiuni este separată de persoana capitalistului. Aceasta chiar când întreprinderea este individuală.

Așa că, o casă de comerț, întreprindere sau administrație, poate să nască, sau să înceteze să mai existe, să fie vândută, fără ca persoana proprietarului să sufere aceiași soartă.

Și din contră, persoana proprietarului se poate să fie un copil în leagăn, un interzis, să fie mort; iar Casa de comerț, întreprinderea, administrația să nu înceteze a prospera.

In orice casă de comerț, întreprindere sau administrație, se poate vedea de o parte persoana în drept, proprietarul, capitalistul; iar de cealaltă parte diferite lucruri: mărfuri, mașini, case, fabrici, mori, etc., asupra cărora proprietarul are dreptul de proprietate.

Prin urmare: persoana proprietarului este una, iar dreptul legal de proprietate este altul.

Dacă legiuitorul chiar a stabilit o legătură legală între proprietar și proprietatea sa, este pentrucă le consideră ca 2 persoane distincte.

In contabilitate asemenea se distinge foarte bine că casa de comerț, întreprinderea sau administrația este o persoană aparte de persoana proprietarului, a capitalistului.

Aceasta se poate vedea din mai multe înregistrări.

1. La fondarea casei, la începutul întreprinderii sau administrației se aduce de proprietar, de capitalist fondul necesar în bani sau în diferite valori.

Dacă casa de comerț, întreprinderea sau administrația, de o parte; iar proprietarul, capitalistul de altă parte, n'ar fi 2 persoane distincte, s'ar face vreo înregistrare.

Negreșit că nu.

2. In cursul anului, proprietarul casei de comerț, întreprinderii sau administrației ridică din cassă diferite sume de bani; iar din magazin sau magazie diferite obiecte necesare lui și familiei lui.

Dacă ele n'ar fi 2 persoane distincte, asemenea nu s'ar face nici o înregistrare.

Cu toate acestea, orice sumă ridicată din cassă, sau orice obiect luat de proprietar se înregistrează în contabilitatea casei de comerț, întreprinderii sau administrației.

3. In caz de deces al proprietarului, casa de comerț, întreprinderea sau administrația intră în lichidare sau continuă afacerile tot sub vechea firmă, deși proprietarul este altă persoană sau sunt moștenitorii fostului proprietar.

Din toate cele arătate, se deduce prin urmare că personalitatea Casei de comerț, întreprinderii sau administrației, este distinctă de personalitatea proprietarului sau capitalistului.

## Teoriile asupra circulării fondului capitalistului.

In privința stabilirii raportului între capitalist și întreprindere, sau în privința circulării fondului capitalistului sunt 3 teorii.

1. *Teoria materialistică.* (Teoria empirică).

După această teorie, capitalistul și Casa de comerț, întreprinderea sau administrația este o singură persoană, responsabilă față de terțele persoane și de rezultatul întreprinderii.

Conturile din contabilitate reprezintă pe capitalist și sub numele lor se pune în raporturi cu conturile particulare străine terțele persoane.

După această teorie, când se primește de ex., o sumă de bani, se înregistrează:

*Cassa* la *X.*

Această înregistrare însemnează că capitalistul, fie comerciantul, întreprinzătorul sau administratorul, sub numele de „*Cassa*", a contractat o datorie, pe care este obligat s'o plătească la scadență, sau numai că datorează suma primită.

Tot asemenea când primește mărfuri pe credit, va înregistra

*Mărfuri* la *X.*

pentrucă Capitalistul, fie comerciantul, întreprinzătorul, sau administratorul, sub numele de magaziner, păzitorul mărfurilor,

primit mărfuri şi datorează valoarea lor. Tot asemenea şi cu celelalte conturi.

2. *Teoria personalistică.*

După această teorie: Casa de comerţ, întreprinderea sau administraţia fiind o persoană distinctă de persoana proprietarului, capitalistului, fiecare din aceste persoane vor fi reprezintate în contabilitate prin conturi deosebite.[1])

Chiar dacă nu se admite de toţi că ele sunt 2 persoane distincte, trebue să recunoaştem în comerciant, întreprinzător sau administrator, o dublă personalitate: *personalitatea civilă* şi *personalitatea comercială.*[2])

După această teorie, cea dintâi mişcare a valorilor fiind punerea în circulaţiune a fondului capitalistului, ea ar trebui înregistrată astfel:

A. (comerciant) la A. (capitalist).[3])

Şi dacă nu se înregistrează astfel, aceasta se datorează faptului că comerciantul, întreprinzătorul sau administratorul transformă capitalul în diferite valori. De aceea înregistrarea ar deveni:

$$\frac{\text{A comerciant}}{\text{Casa} \mid \text{Mărfuri} \mid \text{etc.}} \Big\} \text{ la A capitalist.}$$

Intrebuinţând însă conturi după felul valorilor, înregistrarea devine:

$$\text{A comerciant} \Big\{ \begin{matrix} \text{Cassa} \\ \text{Mărfuri} \quad \text{la Capital, A capitalist.} \\ \text{etc.} \end{matrix}$$

Leo Gomberg zice: Prima mişcare a fondului destinat întreprinderii poate fi exprimată astfel:

$$\underset{\text{Credit}}{\text{C (capitalist)}} = \underset{\text{Debit}}{\text{I (întreprindere)}} = \underset{\text{Credit}}{\text{C (capitalist)}}$$

$$\text{Bani} = \text{Exploatare} = \text{Bani}$$

Prima mişcare este a capitalistului, dând bani; a 2-a mişcare este exploatarea; a 3-a mişcare este transformarea iar în bani.

3. *Teoria personificării conturilor.*

Juridiceşte se cunosc 2 feluri de persoane: *persoana fizică* şi *persoana juridică* (morală).

In contabilitate, atât persoana fizică, câ şi morală, este reprezintată printr'un singur fel de cont: *cont personal.*

Insă, după cum şi în alte ştiinţe, de ex. în Matematică, se întrebuinţează pentru rezolvirea problemei, litere în loc de cifre,

1) L. Barachin, Comptabilité personelle.
2) L. Lombard, Traité de comptabilité, pag. X.
3) E. Léautey şi Ad. Guilbault. — La Science des comptes.

sau şi una şi alta; tot asemenea şi în contabilitate se întrebuinţează conturile personificate, pe lângă conturile personale, pentru o reprezentare mai justă în urmărirea mişcărilor fondului, precum şi a relaţiunilor juridice şi economice dintre diferitele conturi.

Prin urmare, în contabilitate, pe lângă conturile de persoane, prin care se reprezintă persoana fizică sau morală, recunoscute juridiceşte, mai sunt conturile personificate, prin care se reprezintă altfel de persoane, cari au un alt anumit rol juridic, administrativ şi economic.

## CAP. IV.

## Personificarea conturilor

### Contul capitalistului.

Personificarea contului Capitalistului, în contul „Capital", este necesitată de mai multe cauze, cari trebuesc privite atât din punctul de vedere juridic, cât şi contabil.

1. Din punctul de vedere juridic.

Juridic, nu este bine ca fondul destinat Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei, să se treacă la contul personal al capitalistului.

Acest fond este destinat de capitalist ca să garanteze afacerile şi obligaţiunile Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei, aşa că, în caz de pagubă, capitalistul nu se prezintă la activ, ca un creditor.

El nu are drept decât la averea rămasă, în urma satisfacerii tuturor obligaţiunilor luate de Casa de comerţ, Intreprindere sau Administraţie.

Prin urmare, raportul juridic între Capitalist şi Casa de comerţ, Intreprindere sau Administraţie este de altă natură decât între aceasta şi creditori. Capitalistul este un garant.

Acest raport juridic, deosebit, se deduce mai cu seamă din asociaţiunile cu responsabilitate limitată la suma adusă în asociaţie, ca în societăţile în comandită şi în toate felurile de societăţi pe acţiuni.

Diferinţa aceasta de raporturi juridice este atât la aducerea fondului, cât şi în timpul transformărilor lui, precum şi la încheierea socotelilor şi la înregistrarea rezultatului.

Nefiind o mutualitate de interese între Capitalist şi Creditori, atât câştigul cât şi paguba rezultată la încheierea socotelilor, nu se distribue în mod proporţional Capitalistului ca şi Creditorilor, ci se trece suma la contul Capital.

Asemenea, în caz de lichidare, fondurile de rezervă nu se cuvin tuturor creditorilor, ci numai asociaţilor sau capitaliştilor.

2. Din punctul de vedere contabil.

Personificarea contului capitalistului, din punctul de vedere contabil, este un mijloc de a deosebi şi reprezinta mai just diferitele forme ale fondului.

Cu modul acesta, în loc de un singur cont al capitalistului, avem mai multe conturi personificate, sub numiri care să ne arate mai bine proveniența lui, ca: capital în acțiuni, capital în obligațiuni, Depuneri ale asociaților, Fond de rezervă, etc.

## Contul întreprinzătorului.

Contul Comerciantului, Întreprinzătorului, Administratorului la începutul întreprinderii sau administrației nu prezintă nici o importanță, pentrucă el nu servește decât ca un mijlocitor al trecerii fondului dela Capitalist la diferiții agenți, reprezintanții Casei de comerț, Întreprinderii sau Administrației.

In această primă mișcare a fondului, contul Intreprinzătorului ar avea rolul factorului comun din o proporție, adică:

Contul întreprinderii : Contul întreprinzătorului :: Contul întreprinzător : Contul capitalistului

deci:

Contul întreprinderii = Contul capitalistului.

Indată însă cu începerea operațiunilor, din schimb făcând parte şi munca şi experiența, priceperea întreprinzătorului sau administratorului, atunci formula devine:

Contul întreprinderii — (minus) Contul întreprinzătorului = Contul capitalistului.

când din operațiune, din schimb, reese un câştig, şi:

Contul întreprinderii = Contul capitalistului — (minus) Contul întreprinzătorului.

când din operațiune, din schimb, reese o pagubă.

Din aceste formule se poate vedea că:

Ceeace cuprinde Contul Intreprinzătorului, trebue scăzut dela Contul Intreprinderii, sau adăugat la Contul Capitalistului, ca să fie egalitate între aceste 2 conturi; când Contul Intreprinzătorului reprezintă un câştig.

Sau invers:

Trebue scăzut dela Contul Capitalistului; saù adăugat la Contul Intreprinderii, când Contul întreprinzătorului reprezintă o pagubă.

Astfel că formulele de mai sus devin:

Contul întreprinderii ∓ Contul întreprinzăt. = Contul capitalistului

sau:

Contul întreprinderii = Contul capitalistului ∓ Contul întreprinzăt

In administrații, cari sunt întreprinderi unde nu sunt câștiguri și pagube,, ci venituri și cheltueli, formulele sunt aceleași, numai termenii se schimbă:

$$\text{Administrația} \mp \overbrace{\text{Administratorul}}^{\text{Venituri și cheltueli}} = \text{Fondul}$$

sau :

$$\text{Administrația} = \text{Fondul} \mp \text{Administratorul} \begin{cases} \text{Excedentul} \\ \text{Deficitul} \end{cases}$$

Astfel că în o Administrație, veniturile fiind mai mari decât cheltuelile, avem Excedent; iar din contra Deficit.

Prin urmare contul Intreprinzătorului cuprinde Câștigul și Paguba, sub orice numire ar fi, iar Contul Administratorului cuprinde Venituri și Cheltueli; asemenea sub orice numire ar fi.

## Contul Casei de comerț, întreprinderii, administrației

S'a văzut că: Casa de Comerț, Intreprinderea, Administrația, fie sub nume individual, sau sub formă socială, este o persoană juridică (morală) distinctă de persoana Capitalistului.

Astfel fiind, orice act sau fapt contabil, născut din diferitele operațiuni, este considerat ca făcut între Casa de comerț, Intreprindere sau Administrație, de o parte, și Terțele persoane, de altă parte.

Insă, Casa de comerț, Intreprinderea sau Administrația are un scop bine determinat, în vederea realizării căruia, fondul ce i se încredințează este transformat astfel ca să se poată atinge scopul urmărit.

Pentru aceasta, Casa de comerț, Intreprinderea, Administrația se servește de mai mulți agenți, cărora însă în loc să li se deschidă conturi personale, li se personifică conturile, după felul întreprinderii.

Aceste conturi, cari se vor vedea mai în urmă, reprezintă contul Casa de comerț, Intreprinderea sua Administrația.

---

# Conturi personificate.

## Conturile capitalistului.

### Contul capital, contul fond.

In întreprinderile individuale, ca şi în cele sociale, sub orice formă ar fi constituite, fondul adus, la începutul întreprinderii, în Casa de comerţ şi întreprindere, este reprezentat prin contul „Capital", iar în Administraţie prin contul „Fond".

După cum s'a obişnuit a se înregistra fondul adus la începutul întreprinderii, contul Capital, Fond, cuprinde 2 părţi:

Prima parte este fondul material şi intelectual, determinat şi evaluat în monetă, adus de capitalist sau proprietar, adică capitalul net.

A doua parte este fondul material al Casei de comerţ, Intreprindere, Administraţie, ce-i este încredinţat în baza creditului ce i s'a acordat de „Diverşi Creditori", la începutul întreprinderii.

Ambele aceste fonduri, dela începutul întreprinderii, constitue fondul integral al Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei, adică contul „Capital" sau „Fondul".

Prin urmare, Contul Capital sau Fond: Este creditat cu fondul integral al întreprinderii, conform unui inventar. Şi: Este debitat cu fondul datorat creditorilor dela începutul întreprinderii.

Diferenţa între Debitul şi Creditul contului Capital sau care la începutul întreprinderii este o diferinţă creditoare, adică „Sold creditor", reprezintă fondul Capitalistului, adică „Capitalul net" al întreprinderii.

Mai târziu, după o perioadă de timp mai scurtă sau mai lungă, rezultatul operaţiunilor întreprinderii fiind defavorabil, contul Capital sau Fond poate să nu aibă nici un Sold, adică contul să fie „Soldat", prin urmare debitul şi creditul contului să fie egale; atunci denotă o stare rea a întreprinderii, însemnând că fondul net al capitalistului nu mai există.

Contul mai poate avea chiar Sold debitor, dar atunci însemnează că întreprinderea are o situaţie dezastroasă. A pierdut nu numai fondul net, dar chiar, după mărimea soldului debitor

și parte sau în total fondul de operațiuni, dela începutul întreprinderii, datorat creditorilor.

Având însă în vedere raporturile dintre contul Capital, care reprezintă pe Capitalist, și conturile Intreprinderii, contul Capital, la drept n'ar trebui să cuprindă decât fondul adus de capitalist sau proprietar, relațiunile dintre aceste conturi nefiind de același fel cu relațiunile dintre aceleași conturi ale Intreprinderii cu conturile de persoane,, creditorii, faptul acesta necesitând personificarea contului capitalistului în contul „Capital".

Pentru fondul de operațiuni al Casei de comerț, Intreprinderii sau Administrației ar trebui să avem alt cont general, personificat, care ar preprezinta pe Intreprinzător, prin mijlocirea căruia s'a făcut transformarea fondului și căruia i s'a încredințat acest fond.

Contul Capital sau Fond ia naștere cu primul fapt contabil, care se face pentru constituirea Intreprinderii.

Acest fapt contabil reese dintr'un act juridic, scris numai sau autentic, care însă trebue să îndeplinească anume condițiuni, atât din punctul de vedere al cerințelor legale, cât și a formalităților de îndeplinit, care diferă, după felul de constituire a intreprinderii: individuală sau socială, cât și după felul formei sociale.

Pentru aceasta Cod. com. roman, în art. 24 „Despre registrele comercianților", impune ca:

„Comerciantul este dator a forma la începutul comerțului „său,..... sub a sa semnătură, un inventariu de averea sa mo„bilă și imobilă și de datoriile sale active și pasive. Acest in„ventariu se va copia în registrul special pentru aceasta și va semna.....

„Dacă sunt mai mulți tovarăși solidari, trebue să subsem„neze fiecare. Co. 22, 27, 178, 510, 696, 753, 758, 870. 1°. (It. 22 Fr. 9).

„Art. 26. Registrele obligatorii vor fi numerotate pe fie„care pagină și, afară de registrul copier, parafate, de un ju„decător al tribunalului locului de reședință al comerciantului, „sau de către judecătorul ocolului respectiv, în localitățile unde „nu există tribunal.

„Pe ultima pagină a acestor registre judecătorul va con„stata numărul filelor ce compun fiecare registru și va semna „această certificare punând sigiliul tribunalului sau judecătoriei". C. 23, nr. 27, 28, 142, 510 (It. 23. Fr. 11).

In art. 98. „Despre forma contractului de societate", zice: „Societatea nu este legal constituită, mai înainte de în„deplinirea formalităților prescrise de art. 88, 91, 92, 94, 95".

In art. 138. „Dispoziții comune societăților în coman„dită prin acțiuni și societăților anonime" zice:

„Societatea nu se poate înființa decât cu autorizațiunea tri„bunalului comercial respectiv, care va fi dată după o cerere „ce se va face de către fondatori.

„La cererea de autorizaţiune se vor alătura:

„1) Actul de constituire şi statutele societăţii. Co. 129 ur.

„2) Actele doveditoare că capitalul a fost întreg subscris „şi că s'a vărsat de fiecare acţionar în numerar trei zecimi cel „puţin din valoarea sumelor sau acţiunilor subscrise de dân- „sul. Co. 133 ur.

„3) Procesele-verbale şi celelalte acte cari constată de- „liberaţiunile şi deciziunile luate de prima adunare generală. „Co. 135, ur.

„4) Titlurile de proprietate, când se pun imobile în so- „cietate.

„5) Un inventar complect, în dublu exemplar, descriptiv de „starea mobilelor sau imobilelor, care se pun în societate şi „evaluarea lor.

Art. 221, 222: „Dispoziţiuni relative la societăţile coope- tive:

„In statutele oricărei societăţi se poate stipula că capitalul „social va fi susceptibil de creştere prin vărsăminte treptate fă- „cute de asociaţi, şi de diminuarea prin luarea înapoi, totală „sau parţială a miselor vărsate.

„Societăţile cooperative se constituesc prin act autentic".

Art. 253: „Despre asociaţiunea în participaţiune:

„Asociaţiunea în participaţiune nu constitue, în privinţa „celor de al treilea, o fiinţă juridică distinctă de persoana in- „teresaţilor. Cei de al treilea nu au nici un drept şi nu se „obligă decât către acela cu care a contractat". Co. 78,257 (It. 235).

Art. 261: „Despre asociaţiunea de asigurare mutuală:

„Asociaţii nu sunt obligaţi să contribue decât cu partea „determinată prin contract".

Având în vedere dispoziţiunile Cod. com. român, urmează că primul fapt contabil este:

In întreprinderile individuale semnarea inventariului făcut la începutul întreprinderii.

In întreprinderile sociale, Societatea Colectivă şi Societa- tea în comandită simplă, când s'a îndeplinit anumite formalităţi de constituire.

Când Societatea este în comandită pe acţiuni sau anonimă, după ce s'a dat autorizaţiunea tribunalului de comert, pentru funcţionarea ei.

In societăţile cooperative asemenea.

In asociaţiunile în participaţie, din momentul ce s'a con- tractat de unul din participanţi.

In asociaţiunile de asigurare mutuale din momentul fa- cerii contractului.

Fiecare fel de societate sau asociaţie, altele decât cele menţionate, având fiecare primul fapt contabil.

Cod. comerciale din celelalte ţări îşi au şi ele aceste sau alte dispoziţiuni de constituirea Intreprinderii.

Contul Capital sau Fond mai dă naştere însă şi la raporturi economice.

Şi, din punctul de vedere economic „Capitalul" este definit în mai multe feluri, astfel:

Malthus a definit capitalul „O porţiune de bunuri consacrate la producţiunea şi la distribuţiunea bogăţiilor".

Stuart Mill zice: „Capitalul este bogăţia aplicată la o întrebuinţare reproductivă".

M. Baufield, zice: „Capitalul este porţiunea de bunuri cari ne sunt date de natură sau pe care le-am acumulat prin abstinenţă".

Courcelle-Seneuil zice: „Capitalul nu este altceva decât suma bogăţiilor existente, la un moment dat, în un spaţiu desemnat sau în posesiunea persoanei de care este vorba, adică Capitalul este sinonim cu bogăţia".

Apoi, dela Adam Smith, toţi economiştii au deosebit capitalul în:

Capital fix, acela care este destinat a raporta un venit sau profit, fără a schimba materia, ca: maşinile şi instrumentele industriale, cari facilitează sau micşorează munca, construcţiunile cu scop util, susceptibile de un venit nu numai pentru proprietar, închiriindu-le; dar chiar şi pentru persoana cari le ocupă şi plăteşte chiria, ca: prăvălia, magazia, atelierul, o fermă, etc.; ameliorările aduse unui bun pentrù a deveni util sau mări utilitatea, ca: defrişarea, desecarea unui teren pentru a-l face cultivabil, îmbunătăţirea unei ferme, etc.; talentele utile, ca: Instrucţiunea, aptitudinile perfecţionate, etc.

Capital circulant, care nu poate produce decât fiind transformat ca: Moneta, depozitele de nutriţiune, din vânzarea cărora poate profita; lucrările de artă, nevândute, depozitele de materii, brute sau transformate, nevândute.

*Contul „capital", din punctul de vedere contabil cuprinde atât capitalul fix cât şi cel circulant, evaluat în monetă, destinat economiei producătoare de venit sau supus la diverse transformări pentru a produce noui utilităţi sau noui capitaluri.*

Contul „Fond" cuprinde asemenea atât capitalul fix, cât şi cel circulant, evaluat în monetă, supùs saù nù la diverse transformări, productive sau nu de venit, destinat atingerii unùi anumit scop. De ex.: Fond de rezervă, Fond cultural, Fondul şcoalelor, Fondul de pensie, Fond pentru burse, etc.

Din cele arătate, primul fapt contabil, privit sub raportul juridic, nu corespunde cu cel sùb raport economic.

Aşa fiind când se va face înregistrarea?

Răspunsul ni-l dă obiectul contabilităţii şi definiţia contului.

Obiectul contabilităţii fiind ordinea, oricare ar fi ramura de activitate, având în vedere asociaţiunea capitalului cu munca; iar Contul fiind un complex de cunoştinţe prin o coordonare de fapte contabile, dispuse într'un anumit cadru metodic, urmează că, primul fapt contabil ar fi, în întreprinderile in-

dividuale, ca și cele sociale, din momentul constituirii capitalului sau fondului bazat numai pe un act scris și subscris, fie pe un act scris legalizat sau autentificat, ori un act public.

Autorizațiunea de funcționare este un act legal în privința operațiunilor, iar nici de cum al constituirii capitalului.

Legalizarea sau autentificarea unui act asemenea este o formalitate care privește pe asociați, în primul rând.

Contractul scris și subscris de asociați este primul act de constituirea capitalului.

La acest cont ar trebui să se înregistreze întregul fond de operațiune al Intreprinderii, din o anumită gestiune; iar nu-numai cel dela începutul ei.

Acest cont însă, în aplicațiune n'ar fi decât un joc de sume între conturile Casei de comerț, Intreprinderii sau Administrației de o parte și contul Intreprinzătorului sau Administratorului, de altă parte.

Cu toate acestea, din punctul de vedere statistic cred că n'ar fi atât de puțin folositor, scutindu-ne din acest punct de vedere de a ne procura elementele necesare prin gruparea de conturi.

Astfel fiind, urmează deci că contul Capital sau Fond să nu cuprindă decât capitalul, fondul net adus de capitalist sau proprietar.

Așa că, presupunând următorul Inventar făcut la începutul Intreprinderii:

## Inventarul

| *Activ* | | | *Pasiv* | | |
|---|---|---|---|---|---|
| In numerar . . | — — | 2000 — | Capital. . . | — — | 20000 — |
| Cafea . . . . | 20000 — | | Div. creditori . | — — | 4000 — |
| Orez. . . . . | 5000 — | 25000 — | Diverse efecte de plată . . | — — | 10000 — |
| Chelt. de adm. | — — | 4000 — | | | |
| Mobilier . . . | — — | 3000 — | | | 34000 — |
| | | 34000 — | | | |

Se obișnuește a se înregistra:

| 1923 1 lulie *Următori la Capital* | | | 1 lulie *Capital* la *următori* | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Activ. Casei de comerț | | | Pasivul Casei de com. | | |
| *Cassa*, în numerar . | 2000 — | | *Div. Credit.* | 4000 — | |
| *Mărfuri gener.* div. | 25000 — | | *Ef. de plată* | 10000 — | 14000 — |
| *Chelt. de Adm.* div. | 4000 — | | | | |
| *Mobilier* div. . . . | 3000 — | 34000 — | | | |

Ar trebui înregistrat:

| 1 Iulie | | | 1 Iulie | | |
|---|---|---|---|---|---|
| *Următorii la Invent.* | | | *Invent. la următorii* | | |
| Activ. Casei de comer. | | | Pasivul Casei de com. | | |
| *Cassa*, în numerar | 2000 — | | *Div. Credit.* | 4000 — | |
| *Mărfuri gener.* div. | 25000 — | | *Ef. de plată* | 10000 — | |
| *Chelt. de Adm.* div. | 4000 — | | *Capitalul* | 20000 — | 34000 — |
| *Mobilier* div. . . . | 3000 — | 34000 — | | | |

Sau numai o înregistrare:

| 1 Iulie | | | In contra: Pas. Casei | | |
|---|---|---|---|---|---|
| *Următorii la urmat.* | | | *Div. Credit.* | 4000 — | |
| Activ. Casei de comer. | | | *Ef. de plată* | 10000 — | |
| *Cassa*, în numerar | 2000 — | | *Capitalul* | 20000 — | 34000 — |
| *Mărfuri gener.* div. | 25000 — | | | | |
| *Chelt. de Adm.* div. | 4000 — | | | | |
| *Mobilier* div. . . . | 3000 — | | | | |
| Totalul Activ. | 34000 — | | | | |

Forma aceasta de înregistrare se face când întreprinderea este individuală. Inventarul fiind actul scris și subscris prin care se constată constituirea capitalului.

In întreprinderile sociale, actul de constituirea capitalului fiind contractul sau statutul semnat de părți, prin care se obligă să aducă în societate fondul subscris, după acest act se face prima înregistrare:

Și anume: Pentru societatea în nume colectiv, unde toți asociații sunt angajați la fel, se va face înregistrarea:

*Asociați* { Asociatul n) A / Asociatul n) B } la *Capital.*

Pentru societățile în comandită, unde nu toți asociații sunt obligați la fel, se va face înregistrarea:

*Asociați* { Asociatul n) A / Comanditarul n) B } la *Capital.*

Societatea în comandită fiind pe acțiuni, înregistrarea va fi:

*Asociați* { Asociatul n) A / Acțiuni } la *Capital.*

Societatea fiind constituită numai pe acțiuni, înregistrarea va fi:

*Asociați* ( Acțiuni ) la *Capital.*

Modul cum își îndeplinesc asociații obligațiunea de constituire a capitalului, conformându-se contractului sau statutului, este al doilea fapt contabil, care depinde dela contract la contract, sau dela statut la statut.

Ele însă se pot deosebi în 2:

1. Asociații își depun miza de fond integral, o singură dată, în numerar numai sau și alte feluri de valori.

2. Asociații își depun miza de fonduri în mai multe rânduri, asemenea numai în numerar, sau și în alte feluri de valori; adică în mai multe vărsăminte, d. II, III, etc.

Primul vărsământ, care corespunde cu constituirea societății, când societaatea este pe acțiuni, este determinat de Cod. com. român, la 10 la sută din valoarea acțiunilor subscrise pentru societățile cooperative pe acțiuni și 30 la sută pentru societățile anonime, depus în numerar la o Instituție recunoscută de Stat, ca: Casa de Depuneri și Consemnațiuni, Banca Națională.

La depunerea primului vărsământ, în societățile pe acțiuni, se liberează: Chitanță, Acțiune provizorie sau Certificat de acțiuni provizorii, pentru acțiunile subscrise.

In societățile anonime, când subscrierea este publică, acționarii nefiind cunoscuți între ei, trebue depus o garanție, 5 la sută, 10 la sută din valoarea acțiunilor subscrise, în numerar sau în efecte publice, cari se contează la facerea primului vărsământ, dacă este în numerar, sau se restitue.

La ultimul vărsământ se liberează de regulă acționarului Acțiunea definitivă sau Certificatul de acțiuni, definitive.

Pentru toate aceste mișcări de valori trebuesc făcute înregistrările cuvenite.

Varietatea cazurilor și faptul că toate aceste înregistrări se fac de însăși societatea, sau de o Bancă, care și-a luat această obligațiune, pe lângă aceasta fiind cunoscute modurile de înregistrare, m'au făcut să nu dau și înregistrările.

Constituirea unei societăți se mai face și prin fuziunea altor societăți.

Din punctul de vedere contabil, la constituirea Capitalului unei societăți, se procedează ca la constituirea oricărei societăți, a căror miză se compune din valorile și conturile bilanțului, fiecărei societăți fuzionate.

La constituirea Cartelurilor, Trusturilor și a altor feluri de societăți sau asociațiuni, se procedează din punctul de vedere contabil, având în vedere modurile și condițiunile lor de constituire, ca și la societățile și asociațiunile arătate, deosibirea acestor societăți și asociațiuni fiind scopul întreprinderii și modul lor de a opera.

* * *

Contul Capital sau Fond, poate suferi modificări și după constituirea Intreprinderii sau Administrației.

Aceste modificări constă în mărirea sau micșorarea capitalului sau fondului.

In întreprinderile individuale mărirea capitalului poate proveni prin depuneri noui de capital, sau alte depuneri, cari nu provine din întreprindere, ca: primirea unei moşteniri, câştig la loterie, etc.

Micşorarea poate proveni prin retrageri din capitalul întreprinderii, de ex., pentru alte noui întreprinderi, sau prin eşiri de sume mai mari, cari nu sunt pentru întreprindere, de ex., constituirea de dotă, o donaţie, etc.

In întreprinderile sociale mărirea capitalului, poate proveni, după felul societăţii, prin depuneri de noui mize de către asociaţi, sau prin noui emisiuni de acţiuni, prin contopirea cu alte societăţi, etc., sau prin capitalizarea diferitelor fonduri ale societăţii.

Micşorarea capitalului poate proveni din retragerea de membrii asociaţi, în societăţile colective, în comandită, şi cooperative, din micşorarea mizei de fond, din pierderi de capital.

In societăţile anonime asemenea, din pierderi mari în întreprindere. se micşorează capitalul, prin micşorarea valorii acţiunilor, pe care se înscrie noua valoare, sau prin rambursarea unor anumite acţiuni.

Contabilicește se va înregistra atât mărirea cât şi micşorarea contului Capital sau Fond, după cauza care a necesitat mărirea sau micşorarea lui.

De ex.: în întreprinderile individuale se va credita contul Capital prin debitul contului sau conturilor cari primesc valorile cu care s'a mărit capitalul; iar pentru micşorare se înregistrează invers.

In întreprinderile sociale: societăţi colective, în comandită simplă, după cum mărirea capitalului se face prin introducere de noui asociaţi sau noui angajamente ale vechilor asociaţi şi după modul de depunerea mizei noui de fond, integral sau în diferite de alte valori, etc.

In societăţile anonime asemenea după modul de mărire a capitalului. Se fac înregistrările ca şi la constituire.

In ceeace priveşte micşorarea capitalului, se debitează contul Capital sau Fond prin creditul unui anumit cont, după cauza care a ocazionat micşorarea capitalului.

Mărirea sau micşorarea capitalului, în întreprinderile individuale şi sociale, societate colectivă şi în comandită, mai se face şi la finele fiecărui an al întreprinderii, la încheierea Bilanţului, şi cu profitul sau paguba ocazionată.

*Profit şi pierdere* la *Capital*, pentru câştig
*Capital* la *Profit şi pierdere*, pentru pagubă.

In întreprinderile sociale, câştigul, după condiţiunile contractului, se mai înregistrează şi la contul asociaţilor, fără să se mărească capitalul; iar în societăţile anonime, câştigul se distribue acţionarilor sub numele de dividend.

In Administrațiuni, excedentul, care reprezintă un plus de venituri și deficitul, care reprezintă un minus de venituri sau un plus de cheltueli, se înregistrează la finele fiecărei gestiuni la contul Fond.

*Excedent* la *Fond*, pentru plus de venit
*Fond* la *Deficit* pentru plus de cheltueli.

Sau rămâne la fiecare din aceste conturi, fără a influența contul Fond.

---

## Conturi asimilate contului Capital sau Fond

### Conturile de rezerve

### Conturile: Rezerva legală, Rezerve statutare, Rezerve economice.

Aceste conturi nu reprezintă un aport al capitalistului sau proprietarului. Ele cuprind preluări din beneficiul sau excedentul întreprinderii, impuse de Cod. com., statute sau de situațiunea economică administrativă.

Aceste conturi sunt adevărate supape de siguranță.

*Contul: Rezerva legală*, pentru asigurarea capitalului de operațiuni al întreprinderii, de eventuale pagube.

*Conturile: Rezerve statutare*, pentru asigurarea dispozițiunilor statutare, ca: Rambursarea acțiunilor, în întreprinderile concesionale, Asigurarea primului dividend, prevăzut de unele statute etc.

*Conturile: Rezerve economice*, Rezervă speciale, excepționale, extraordinare, pentru asigurarea viitoare a situațiunii, cari ar atinge capitalul, ca: Rezervă pentru construcțiuni noui, Rezervă pentru noui invențiuni, etc.

Aceste conturi, prin faptul că cuprind sume cari s'ar fi cuvenit contului Capital sau Fond, sau s'ar fi distribuit capitalistului, în timpul când s'au făcut preluările din beneficiu, sau la lichidarea întreprinderii, sunt conturi cu adevărat asimilate contului Capital sau Fond.

Aceste conturi se creditează cu preluările din beneficiu sau excedent, impuse de Cod. com., statute, sau de situațiunea economică a întreprinderii. Și se debitează cu sumele necesitate la diferite împrejurări.

Fondurile de rezerve fiind considerate ca supape de siguranță a situațiunii economică a întreprinderii, deci a capitalului, au dat naștere la mari discuțiuni în privința fructificării lor. Unii susțin ca ele să fie plasate în efecte de stat; iar alți să fie întrebuințate în operațiunile întreprinderii.

Chestiunea nefiind contabilă, ci economică, financiară şi administrativă, nu este aci locul a i da desvoltarea cuvenită.

Asemenea nu trebue să se confunde aceste fonduri de rezerve cu alte fonduri destinate a reprezinta valorile depreciate dela unele conturi din activ, pe care pentru deosebire trebuesc denumite: Amortizări, şi prin urmare sunt conturi de amortizări.

Pe lângă acestea mai sunt constituite şi alte fonduri, pentru atingerea unui anumit scop ca: Fond de prevedere pentru creanţele dubioase; Fond pentru ajutorarea personalului, Fond cultural, constituit de diferite întreprinderi, etc. Aceste fonduri şi prin urmare conturile cari le reprezintă, nu trebuesc asimilate contului Capital sau Fond, de aceea trebuesc deosebite bine prin denumirea conturilor.

* * *

Conturi cari reprezintă pe capitalist avem: Capital, Fond, Capital acţiuni, Capital obligaţiuni, Acţiuni, Acţiuni emise, Obligaţiuni, Obligaţiuni emise, Rezerve, etc., cum şi conturile de ordine sau de metodă necesitate de aceste conturi.

## Conturile întreprinzătorului

### Conturi de situaţiuni, conturi de rezultate.

Aceste conturi reprezintă pe Intreprinzător, care este un mijlocitor între Capitalist, de o parte şi Casa de comerţ, Intreprindere sau Administraţie, de altă parte.

Intreprinzătorul, ca mijlocitor, este obligat a proba anume situaţiuni, în care se găseşte el, pentru care trebue să fie reprezintat prin conturi, pe care le-am denumit:

*Conturi de situaţiuni,* ca:

*Contul Inventar,* care reprezintă pe Intreprinzător, şi prin care probează constituirea capitalului, în întreprinderile individuale şi chiar sociale, când constituirea capitalului se constată prin Inventar.

*Contul Bilanţ,* prin care se probează de Intreprinzător sau de Administratori situaţiunea economică şi juridică a întreprinderii, la epoca de încheierea socotelilor, sau în alte împrejurări.

*Contul Lichidare,* prin care se probează de Intreprinzător, când lichidarea este benevolă, sau de Lichidatori, care înlocuesc pe Intreprinzător, în lichidările forţate, situaţiunea întreprinderii la lichidare.

Aceste conturi se debitează cu primireea activului, prin creditul conturilor cari reprezintă activul întreprinderii, şi se creditează cu pasivul, pe care-l datoreză, prin debitul conturilor care reprezintă pasivul întreprinderii.

Pe lângă aceasta, Intreprinzătorul având responsabilitatea

rezultatului întreprinderii, prin munca fizică și intelectuală, trebue să probeze acest rezultat.

Eforturile Intreprinzătorului se constată prin *Contul de Rezultate*.

Aceste conturi cuprind cheltuelile și pagubele, precum și beneficiile și câștigurile provenite dela diferitele conturi ale întreprinderii.

De aci se vede că conturile de rezultate pot fi numeroasé, dacă este să ținem socoteală de felul lor.

Ele se pot deosebi însă în 4 grupe:

1. Cheltueli, 2. Pagube, 3. Beneficii, 4. Câștiguri.

*Conturi de Cheltueli.*

La aceste conturi se înregistrează sumele plătite pentru diferitele servicii și necesități ale Casei de comerț, întreprindere sau administrație.

Aceste cheltueli având o influență economică asupra întreprinderii, care diferă după felul cheltuelii, s'a căutat să se deschiză mai multe conturi după înrâurirea economică a felului de cheltuială. Mai principale sunt:

*Contul: Salarii*, pentru plata serviciilor personalului.

*Contul: Incălzit și ilumina*t, pentru plata încălzitului și iluminat.

*Contul: Chirii*, plata chiriilor prăvăliei și magaziilor.

*Contul: Cheltueli personale*, pentru cheltuelile personale ale patronului și familiei sale.

*Contul: Cheltueli diverse*, pentru cheltueli diverse.

*Contul: Reparațiuni*, pentru diferite reparațiuni la mobilier și la mobile.

*Contul: Asistența medicală*, plata onorar. doctor și medicamente.

*Contul: Ajutoare*, pentru diferite ajutoare date personalului sau chiar în afară de personal: pentru săraci, școli, etc.

*Conturi de pagube.*

La aceste conturi se înregistrează diferite pagube provenite nu din operațiuni, ci din diferite alte cauze.

Aceste pagube fiind și ele de diferite naturi, cari au diverse influențe economice-administrative, se pot deschide și pentru ele diferite conturi, astfel avem:

*Contul: Mărfuri stricate și aruncate*, pentru mărfuri cari nu se mai pot vinde.

*Contul: Diferința de cantități la mărfuri*, pentru risipă la mărfuri, sustrageri, etc.

*Contul: Pagube din incendiu.*

*Contul: Diferență de casă și mărf. vândute*, pentru a se ști aceste diferințe, de unde provin și la ce sumă se ridică.

*Conturi de beneficii.*

Conturile de beneficii cuprind diferite beneficii cari nu provin din operațiunile principale ale întreprinderii.

Ele asemenea se pot deosebi la mai multe conturi, ca:

*Contul: Comisioane și cheltueli rambursabile*, pentru comisioanele și cheltuelile făcute în contul corespondenților noștri, din care servicii rămâne un beneficiu.

*Contul: Scăzăminte diverse, Scontul, Rabatul, Bonificația.* Beneficii cari ni se cuvin pentru plățile anticipate, pentru spargeri, stricăciuni la mărfuri, pentru mărfurile nesosite la timp.

*Contul: Diferența de curs la ef. străine*, diferența la efectele în monetă străină. Și altele.

*Conturi de câștiguri.*

*Contul: Rezultatul la mărfuri*, care cuprinde rezultatul din vânzarea mărfurilor.

*Contul: Dobânzi*, care cuprinde dobânzile dela efecte comerciale.

*Contul: Dob. la împrumuturi*, dobânzile dela împrumuturi.

*Contul: Rezultatul dela efecte publice*, câștigurile dela ef. publice.

*Contul: Rezultatul dela trate*, diferințele de curs dela trate.

Am dat numirile numai a câtorva conturi; de altfel numirile de conturi atât de cheltueli, pagube, beneficii și câștiguri, cât și numirile de conturi dela cari avem pagube sau câștiguri variază dela o întreprindere la alta.

O altă remarcă de făcut este că nu toate cheluelile se înregistrează la conturi separate, cum este: vama, transportul, asigurarea a anumite mărfuri, cari se numesc „cheltueli specifice" sau „cheltueli directe", și cari se înregistrează la conturile pentru cari s'au făcut, de ex. contul Mărfuri.

Chiar dacă acest fel de cheltueli se înregistrează la o partidă separată, pentru a ști cantitatea lor, se închide mai curând sau mai târziu prin conturile cari le-a ocazionat, cum este contul: *Întreținerea animalelor la îngrășat.*

Aceste conturi nu sunt propriu zis, niște cheltueli care să influențeze rezultatul general, ci cheltueli cuvenite, de ex. numai contului ca, contul: *„Animale de îngrășat"*, dela care cont avem câștigul sau paguba.

Afară de aceasta, între conturile de cheltueli și câștiguri, sunt unele din ele cari reprezintă cheltueli sau câștiguri ori cari figurează pentru gestiunea în curs la conturi deosebite și cari se consideră ca cheltueli sau câștiguri ori pagube viitoare, ca: chiria anticipată, dobânzi plătite sau încasate pentru gestiunea viitoare; altele reprezintă valori de consumat, ca: lemne, cox, etc.

Toate aceste conturi, sau toate aceste cheltueli, câștiguri ori pagube, reprezintă tot contul întreprinzătorului, dar dacă se trec la conturile cari le-au determinat, este ca să se facă o înlesnire de înregistrare, sau pentru a le deosebi pe gestiuni, pentru stabilirea rezultatului exact la o anumită dată determinată.

Toate aceste observațiuni sunt și din punctul de vedere contabil, dar mai cu seamă o cerință economică, admi

Din punctul de vedere contabil, conturile întreprinzătorului se deosibesc în 3 categorii.

1. Conturi cari au sold debitor şi care reprezintă o cheltuială sau pagubă.

2. Conturi cari au sold creditor, cari reprezintă un beneficiu sau câştig.

3. Conturi cari au: când sold debitor, când sold creditor, şi cari, în primul caz, reprezintă o pagubă; iar în cazul al doilea reprezintă un beneficiu sau câştig.

Tot din punctul de vedere contabil mai trebue de observat că nu sunt deschise conturi pentru toate câştigurile şi pagubele întreprinderii, ci unele din ele se găsesc cuprinse la conturile cari le dă naştere, de aceea la anumite epoci de timp, din 6 în 6 luni sau din an în an, ori la anumite împrejurări, se căută se se strângă atât cheltuelile şi pagubele, cât şi beneficiile şi câştigurile dela diferitele conturi, la un anumit cont, numit „Profit şi Pierdere", unde se concentrează toate aceste rezultate, pentru a avea rezultatul general pe tot timpul epocei, pentru care voim să avem rezultatul.

Aceasta se face de regulă la finele fiecărui an de funcţionare a întreprinderii, adică la încheierea socotelilor, la Bilanţ.

Şi anume:

La Debitul contului „Profit şi Pierdere", se găsesc concentrate cheltuelile şi pagubele.

La Creditul contului „Profit şi Pierdere", se găsesc concentrate beneficiile şi câştigurile.

Şi, dacă suma totală a Creditului este mai mare, decât a Debitului, diferenţa, adică Soldul Creditor al contului Profit şi Pierdere, reprezintă un beneficiu, un câştig net.

Când suma totală a Debitului este mai mare decât a Creditului, diferenţa, Soldul Debitor al contului, reprezintă o pagubă netă.

Cu câştigul net se măreşte, creditându-se, contul capital, sau diferitele conturi la care trebue distribuit, ca: Rezerve, Dividend, etc.

Cu paguba netă se micşorează contul capital, imediat, sau rămâne la contul Profit şi Pierdere.

Concentrarea câştigurilor şi a cheltuelilor sau pagubelor se face prin înregistrarea următoarelor articole în jurnal:

*Următori* la *Profit şi Pierdere.*

Câştigurile şi beneficiile dela conturile:

*Profit şi Pierdere* la *Următori.*

Cheltuelile şi pagubele dela conturile:

In Administraţii se întrebuinţează în locul contului Prof. şi Pierdere, contul Venituri şi Cheltueli, înregistrându-se:

*Următori* la *Venituri şi Cheltueli.*

Veniturile dela următoarele conturi.

*Venituri şi Cheltueli* la *Următorii.*

Cheltuelile dela următoarele conturi.

Prin aceste înregistrări gestiunea întreprinzătorului sau administratorului s'a închis, iar prin rezultatul dat s'a probat munca și priceperea lui în conducerea întreprinderii sau administrației.

* * *

Conturi care reprezintă pe întreprinzător sau administrator avem: Cheltueli generale, Cheltueli de administrație, Profituri și Pierderi accidentale, Rezultate de operațiuni diverse, Beneficii diverse, Scăzăminte diverse, Cheltueli diverse, Venituri diverse, Inventar, Bilanț, Lichidarea, Buget, Exercițiu, Gestiunea, etc., cum și conturile de ordine sau de metodă, necesitate de aceste conturi.

## Conturile întreprinderii

### Conturile de persoane. — Conturile de valori

Casa de comerț, Întreprinderea sau Administrația, constituind o persoană morală sau juridică, stă în relațiuni cu Capitalistul, cu Terțele persoane, cu Întreprinzătorul sau Administratorul, cum și cu Diferiți Agenți, manipulatori de valori, reprezintați prin anumite conturi.

Am văzut cari sunt conturile care reprezintă pe capitalist și cari pe întreprinzător sau administrator.

Toate celelalte conturi, al căror număr depinde de mulțimea diferitelor raporturi juridice și economice-financiare, cum și statistice sunt conturile întreprinderii în relațiunile ei cu Terțele persoane și Agenții săi.

Aceste conturi formează 2 grupe:

*Conturile de persoane* și *Conturile de Valori.*

Luată în parte fiecare Întreprindere, după natura operațiunilor, aceste 2 grupări de conturi cuprind mai puține sau mai multe, sub grupări de conturi.

Conturile de persoane reprezintă relațiunile cu terțele persoane, persoane fizice sau juridice, mișcări de conturi externe.

Conturile de valori reprezintă relațiunile cu Agenții săi, însărcinați cu mișcarea diferitelor feluri de valori, mișcări de conturi interne.

Relațiunile cu terțele persoane nefiind însă regulate în acelaș mod, multe din ele, având în vedere și „Metodul contabil", întrebuințat în înregistrare, devin mișcări de conturi interne.

### Conturile de persoane

Contul de persoane, reprezentând persoana fizică sau juridică, considerată ca una din părțile contractante, urmează să fie de un singur fel.

Din punctul de vedere economic însă, contractarea nefiind

făcută în aceiaşi monetă, fiindcă evaluarea monetelor străine este schimbătoare, urmează că şi aceste conturi de persoane, această grupă de conturi, suferă o primă sub grupare, după cum valoarea de contractare este în moneta ţării, în moneta naţională, sau în o monetă străină, evaluată în moneta naţională.

De aci deosebirea conturilor de persoane în:

*Conturi de persoane interne* şi *Conturi de persoane externe.*

O altă deosebire a conturilor de persoane este din punctul de vedere al naturii contractului:

Contul reprezintă o obligaţiune activă sau pasivă, persoana contractantă, are să dea valoarea contului, sau are să primească.

De aci o a doua subgrupare a conturilor de persoane:

Conturi de persoane interne / externe { Are să dea: Diverşi debitori, Clienţi.

Conturi de persoane interne / externe { Are să primească: Diverşi creditori, Furnizori.

O altă deosebire a conturilor de persoane este şi din punctul de vedere statistic.

Contul de persoană cuprinde numai relaţiunile cu aceiaşi persoană, sau relaţiunile de acelaş fel cu mai multe persoane.

Contul, cuprinzând numai operaţiunile unei singure persoane, se numeşte *„Cont individual"*, iar dacă cuprinde operaţiunile mai multor persoane, se numeşte *„Cont colectiv de persoane"*. — Separarea operaţiunilor la contul fiecărei persoane se numeşte *Subdiviziune de cont.*

La stabilirea relaţiunilor dintre Casa de comerţ, Întreprindere sau Administraţie, cu terţele persoane, intervin diferite condiţiuni, cari stabilesc raporturi juridice diferite între părţile contractante şi atunci pentru aceiaşi persoană, sau pentru aceiaşi grupă de persoane, cari sunt supuse la aceleaşi condiţiuni, se deschid mai multe conturi, ca: *Prezentatori la Scont, Depunători de gaj*, etc.

Din punctul de vedere contabil, Conturile de persoane:

Se debitează cu sumele ce le primesc, şi

Se creditează cu sumele ce le dă.

Conturile de persoane din activ: *Diverşi Debitori, Clienţi*, etc., încep mai întâi a fi debitate, de aceia de regulă au *Sold debitor.*

Conturile de persoane din pasiv: *Diverşi Creditori, Furnizori*, etc., încep mai întâi a fi creditate, de regulă, de aceia au *Sold creditor.*

Obligaţiunea, activă sau pasivă, stinsă, sau acoperită ori regulată în alt mod, contul de persoane se balanseză, se egalează, şi atunci contul este închis, balanţat, soldat.

Conturile de persoane externe, în monetă străină evaluată

în moneta țării, sunt cu 2 coloane: una pentru moneta străină, alta în moneta țării. Tot asemenea și pentru conturile cu 2 valori: nominală și reală.

## Conturile curente [1])

Prin conturi curente se înțeleg acele conturi de persoane, cari iau naștere în urma unei convențiuni stabilită între Casa de comerț, Intreprindere sau Administrație, cu o terță persoană.

Această convențiune ia numirea de: *Convențiune pentru deeschidere de Cont curent*, sau: *Convențiune pentru Deschidere de credit*.

Sumele trecute la aceste conturi, conform Cod. com., implică strămutarea proprietății acelor sume, așa că între diferitele valori trecute la cont curent, se face compensațiune, rămânând cel în drept obligat numai pentru diferință, adică numai pentru Sold.

Aceste conturi sunt de o importanță foarte mare din punctul de vedere economic-financiar.

Numirea contului, stabilirea condițiunilor, modul de ținerea și închiderea contului, depinzând de condițiunile stabilite în convențiune, urmează că fiecare cont își are particularitatea lui juridică, economică, financiară și contabilă.

In general, pe lângă cele determinate la grupările de conturi de persoane, aceste conturi la împărțim în 3 mari grupe: [2])

1. Conturi curente simple;
2. Conturi curente cu dobândă;
3. Conturi curente speciale.

Ori din ce grupă ar face parte contul și orice numire ar avea, persoanele contractante se numesc „corentiști", iar convențiunea dintre părți formează un contract [3]) care cuprinde:

1. Consimțimântul părților, prin care ele cad de acord de a se credita și debita.

2. Capacitatea părților, căci numai între corentiști capabili se poate forma legătura juridică valabilă.

3. Obiectul contului curent, deoarece fiecare corentist se îndatorește reciproc la o concesiune de credit.

4. Cauză, căci prin acest contract părțile urmăresc realizarea unor avantagii.

Din punctul de vedere contabil deosebirea între contractele de Cont curent se face prin denumirea contului, prin care

---

1) Metoade de calculul conturilor curente cu dobândă, de M. I. Mihăilescu.

2) Comerțul de Bancă și Speculațiune, de M. I. Mihăilescu.

3) Contractul de cont curent, V. Dumitriu, Profesor de drept comercial, la Universitatea din Iași.

se determină natura contractului şi prin urmare felul operaţiunilor de trecut la fiecare cont.

Astfel că, o persoană fizică sau morală, juridică, poate avea mai multe conturi curente, de ex.:

Banca Românească ct. scont; Banca Românească ct. gaj. Banca Românească ct. Cec, şi altele.

In ceeace priveşte diferitele feluri de valori care se trec la contul curent, urmează dispoziţiunile Cod. com., referitor la „Contractul de Cont curent".

Contul curent: Se debitează şi se creditează ca şi conturile de persoane, precum şi în privinţa celorlalte dispoziţiuni ale contului.

Calculul dobânzii se face la cont sau separat, în Extractul de cont..

Controlul sumelor ca şi al scadenţelor se face prin corespondenţa şi actele referitoare la cont, precum şi prin trimiterea de copie a contului, care ia numele de Extract de cont curent, după verificarea căruia de persoana căreia s'a trimis, se răspunde de exactitatea contului şi a calculelor din cont, pentrû care scop se scrie la finele extractului de cont iniţialele[1]): S. E. et O sau A. de E. et O. (Afară de Erori şi Omisiuni).

Conturile curente poartă pe lângă numele colectiv sau individual şi un determinativ care denotă natura contractului, adică felul operaţiunilor. Astfel avem:

*Conturi curente interne*, care colectivează conturile curenţe individuale din o ţară.

*Conturi curente externe*, colectivează conturile individuale din alte ţări.

*Conturi curente ct. încasări*, cont general colectiv şi de ex. Banca Românească ct. ct. încasări, cuprinde netul efectelor încasate.

*Conturi curente Ct. gaj*, cont general, şi Banca Românească ct. gaj, cont individual cuprinde operaţiunile făcute pe gaj de efecte publice sau pe gaj comercial.

*Conturi curente ct. cec*, sau: Banca Românească ct Cec, cuprind operaţiunile în baza unei deschidere de credit.

* * *

Conturi de persoane avem: Asociaţi, Clienţi, Acţionari, Comanditari, Comisionari, Corespondenţi diverşi, Antreprenori, Reprezentanţi, Comis. Voiajori, Obligatari, Clienţi dubioşi, Clienţi în litigiu, Agenţi, etc. cum şi conturile de ordine sau de metodă necesitate de aceste conturi.

## Conturile de valori

Termenul „Valoare" a provocat multă discuţiune în economia politică şi tot nu s'a ajuns la definiţia lui.

[1]) Revista generală de comerţ şi contabilitate, Anul X, No. 6, Iunie 1921, de M. I. Mihăilescu.

Insă Adam Smith i-a dat două semnificaţiuni diferite, prin calificativele ce i le-a adăogat, numind-o:

Valoare în usaj şi Valoare în schimb.

In limbagiul contabilităţii, termenul „Cont de valoare", se înţelege acele conturi cari urmăresc mişcările de obiecte mişcătoare sau nemişcătoare, de lucruri existente, palpabile, evaluate în monetă, supuse schimbului, saŭ de cari ne servim ori mijlocesc în schimb.

Toate aceste obiecte mişcătoare, ca şi imobilele evaluate în monetă, se trec la conturi, după felul lor şi scopul ce se urmăreşte cu ele. Şi anume:

1. De a specula transforma sau întrebuinţa într'un scop oarecare, un produs natural saŭ fabricat.

2. De a specula saŭ depozita, într'un anumit scop, diversele producţiuni ale omului, cari sunt sŭb formă de obiect.

3. De a poseda pentru un scop anumit, saŭ a specula imobile, ori a cultiva suprafaţa lor, saŭ a specula produsele ce le conţin.

Conturile acestea cari reprezintă diferitele obiecte, poartă după felul lor, saŭ după serviciŭl ce-l aduce în schimb, numiri deosebite, ca: Contul Mărfuri, Contul materii prime, Contul Materii în fabricaţiune; Contul Mobilier, Contul Imobil, Contul Fabrica, etc.

Nu numai atât, dar ele poartă nume diferit şi după scopul ce se urmăreşte cu aceste obiecte în întreprindere.

Aşa că: acelaş obiect, ceeace este pentru o întreprindere de exploatare un produs, pentru o întreprindere de fabricaţiune este o materie primă, pentru o întreprindere comercială este o marfă, iar pentru o administraţiune este un depozit de materiale.

Contabiliceşte, pentru a desemna scopul urmărit, dă contului, care cuprinde valoarea aceluiaş obiect, nume deosebit. Aşa de exemplu, contul care ţine socoteala de valoarea cantităţii de lână se va numi:

In Intreprinderile de cultură „Producţiunea'i — lânii, etc.

In Intreprinderile de fabricaţiune „Materia primă"—lâna etc.

In Intreprinderile comerciale „Mărfuri" — lână, etc.

In administraţie „Depozit" de lână, etc.

Nu numai atât, se mai deschid conturi şi după caracteristica obiectului, ca: Contul „Lână albă", „Lână neagră" şi după calitatea ei, ca: contul „Lână Merinos" etc.

Astfel că şi conturile de valori se deosibesc în:

Conturi generale de valori: Producţiunea, Materii prime, Mărfuri, Depozitul, cari cuprinde totalitatea valorilor în urmărirea scopului întreprinderii.

Şi: Conturi de valori în speţă, cari sunt de diferite grade, după deosebirea ce voeşte a se face prin aceste conturi, ca:

Contul „Lână albă", „Lână neagră", etc.

Contul „Lână Merinos", etc.

Din punctul de vedere contabil, oricum ar fi contul:
Se debitează cu valoarea primită.
Se creditează cu valoarea dată.
Diferența, soldul contului, reprezintă valoarea existenței, a obiectelor rămase, prin urmare trebue să aibă un sold debitor.

Valorile din Casa de comerț, Intreprindere sau Administrație, fiind nu numai diferite, dar având un anumit rol economic, având deosebite înrâuriri asupra rezultatului urmărit, se deosibesc în 4 grupe:

1. Conturile valorilor disponibile.
2. Conturile valorilor imobilizate.
3. Conturile valorilor angajate.
4. Conturile valorilor depozitate.

Fiecare din aceste grupe de conturi de valori cuprind și ele mai puține sau mai multe alte sub-grupări de conturi.

Conturile acestor grupări și sub-grupări sunt în total sau în parte, în fiecare întreprindere, după natura și felul operațiunilor.

Insă, oricare ar fi întreprinderea, grupările și sub-grupările de conturi au aceiaș regulă de urmat și aceiași înrâurire asupra rezultatului.

Este adevărat că, Contabilitatea, în aplicațiunea ei, are mai multe sisteme, metode și modalități, prin care se caută să se ajungă la rezultatul urmărit, grupând și altfel conturile, având în vedere unele mai întâi raporturile juridice, altele realizarea unui control mai repede, sau mai ușor, însă prin subgrupări se ajunge tot la gruparea economică arătată.

## Conturile valorilor disponibile

Conturile de valori disponibile sunt acele conturi cari reprezintă valorile numerice și valorile cari mai curând sau mai târziu se transformă în numerar, ele formând obiectul întreprinderii.

Aceste conturi se sub-grupează și ele în 3 clase:

1. Conturile valorilor numerice.
2. Conturile valorilor de speculațiune.
3. Titluri sau Valori mobiliare.

***Conturile valorilor numerice.*** — Aceste conturi reprezintă valorile numerice, și anume: *„Contul Cassa"*, care reprezintă:

La debit, valoarea numerică intrată;

La credit, valoarea numerică eșită.

Soldul contului este totdeauna debitor și reprezintă valoarea numerică aflată în casă.

Aceste conturi, sunt „Tipul" conturilor de valori, soldul conturilor, prin controlul lor des, din cauza importanței numerice, corespunde în totdeauna valorii numerice reale,

Moneta metalică fiind unitatea de măsură a valorilor, prin modul lor de ținere, cantitatea reprezintă valoarea și valoarea reprezintă cantitatea.

Aceasta face ca cantitatea și valoarea monetei eșite, este cantitatea și valoarea aceleiași monete intrate.

Pe lângă aceasta, inventarierea cantității valorilor numerice putându-se face foarte des, fiind grupate pe cantități stabilite: 25, 50, 100, 500, 1000, 5000 etc., valoare, controlarea soldului contului cu valoarea reală existentă se face prin stabilirea de: *Situațiunea casei.*

Contul valorilor numerice este în genere „Cont general", cu coloane de specificare a valorilor numerile: Aur, Argint, Bilete de bancă, etc. El poate avea și subdiviziuni.

Pentru întrebuințări mici de numerar, se deschide de regulă un cont deosebit „*Cassa mică*". Aceasta pentru a nu da lor la înregistrări zilnice de cheltueli mărunte și pentru a nu influența soldul prin înregistrarea lor periodică.

*Contul Diferință de Cassă.* Acest cont cuprinde diferințele între soldul contului cassa și valoarea numerică reală.

Diferințele acestea sunt lipsuri sau plusuri de numerar, cari sunt reale, înscasându-se mai puțin sau mai mult, ori plătind mai mult sau mai puțin, decât sumele cùprinse în anùmite acte. Ele însă mai pot fi și erori de calcul la facerea situațiunii cassei, pentru stabilirea totalului numeric.

Cele dintâi diferențe se găsesc sau nu se găsesc, când se face contra-înregistrarea la încasarea sau plata acestor diferințe; sau se înregistrează ca pagubă sau câștig la încheerea socotelilor.

Cele d'al doilea sunt diferințe, cari mai curând sau mai târziu, se constată și atunci se face contra-înregistrarea.

Se resomandă însă că pentru aceste cazuri să se deschidă cont numai la extrem și să fie sub o continuă supraveghere, pentru a nu da naștere la abuzuri.

Diferința în minus se obișnuește să fie în sarcina casierului, pentru cari de regulă se plătește „Indemnizație de cassă".

Diferința în plus se obișnuește să fie un avantaj al Întreprinderii, pentru a se evita abuzurile.

*Contul: Cassa. Monete străine.* — Acest cont, prin natura valorii, valoare numerică, face parte din clasa conturilor de valori numerice. El reprezintă valoarea numerică în monete străine, evaluate în moneta națională.

Monetele străine, sunt însă considerate ca valori de speculațiuni în altă țară, adică ca marfă, speculându-se cu ele, și dela care avem câștig sau pagubă, din care cauză se consideră ca făcând parte și din clasa conturilor valorilor de speculațiune.

Pentru aceasta, la Contul Cassa Monete străine, se înregistrează cantitatea, care este valoarea legală a țării care a emis-o, în o coloană, și valoarea evaluării în moneta națională în altă coloană. Aceasta atât la Debit cât și la Credit.

Nu numai atât, dar, evaluarea monetei străine, la primirea ei este una şi la eşirea ei este alta.

Faptul acesta face ca înregistrarea la acest cont să fie de 2 feluri; să se facă în 2 moduri:

Primul mod: Se debitează contul cu evaluarea în moneta naţională dela primirea ei.

Şi: Se creditează cu evaluarea în moneta naţională dela eşirea ei.

Evaluarea dela eşire faţă de acea dela primire poate fi: mai mare, şi atunci diferinţa este un câştig rămas la cont; mai mică, şi atunci diferinţa este o pagubă rămasă la cont; egală, şi atunci nefiind nici o diferinţă, nu este nici câştig, nici pagubă.

Al doilea mod: Se debitează contul cu evaluarea dela primirea ei.

Şi, se creditează contul tot cu evaluarea dela primire, oricum ar fi ea la eşire: mai mare, mai mică sau egală; iar diferinţa se înregistrează la fiecare operaţiune, la un cont de rezultate: „Rezultatul dela monete străine", care reprezintă câştigul sau paguba dela acest fel de valoare.

In primul mod diferinţa aceasta se înregistrează la încheierea socotelilor, la bilanţ.

***Contul valorilor de speculaţiune.***—Aceste conturi reprezintând valori cari au o foarte mare varietate, atât în natura lor cât şi în calitate, prezintă cea mai mare dificultate contabilă, nu atât teoreticeşte, cât practic, în aplicaţiune.

Din punctul de vedere teoretic, la aceste conturi se înregistrează în 2 moduri:

Primul mod: Se debitează şi se creditează cu aceiaşi valoare atât la primirea cât şi la eşirea lor, fie ea: valoare nominală, preţul de cost, preţul mijlociu sau o valoare convenţională, după natura valorilor.

Al doilea mod: Se debitează cu valoarea dela primire.

Şi, se creditează cu valoarea dela eşire.

Primul mod de înregistrare face teoreticeşte ca Soldul să corespundă valorii reale, valorii existente, valorii inventariate pe preţul de intrare, ţinând seamă de diferite cauze, din care unele naturale, şi cari fac să fie mici diferinţe.

In cazul acesta, conturile valorilor de speculaţiune trebuesc să aibă două coloane, coloane pentru cantităţi şi coloane pentru valoare.

Pe lângă aceasta trebuesc deschise conturi nu numai după natura valorii şi felul lor, ci şi după calităţi; iar fiind preţurile deosebite, la eşirea lor se înregistrează cu preţul mijlociu.

Al doilea mod de înregistrare, cu preţul deosebit la eşire, la credit, cuprinzând la cont câştigul sau paguba ocazionată din operaţiuni, soldul debitor al contului nu corespunde cu valoarea existentă, ba încă, câştigul fiind mai mare decât valoarea existentă, soldul devine creditor, iar din contră, paguba

face ca soldul debitor să rămână, deşi nu mai există valoarea contului.

In cazul acesta adevărata valoare a contului nu se ştie exact decât făcând inventarierea acelei valori, sau, în mod aproximativ, prin scăderea creditului contului cu atâta la sută, diferința fiind câştigul presupus, ori mărind creditul cu atâta la sută, paguba presupusă.

Ştiind câştigul sau paguba exactă, a contului, prin facerea diferenţii între soldul contului şi valoarea inventarierii acelei valori, se face înregistrarea, de ex. pentru mărfuri:

*Mărfuri* la *Profit şi Pierdere*, pentru câştig.
*Profit şi Pierdere* la *Mărfuri*, pentru pagubă.

In primul mod de înregistrare, câştigul sau paguba provenită din operaţiuni, trecându-se la fiecare eşire a valorii la un cont separat, înregistrarea ce se face la încheierea socotelilor, la bilanţ, este, de ex., la mărfuri:

*Rezultatul mărfurilor* la *Profit şi Pierdere*, pentru câştig.
*Profit şi Pierdere* la *Rezultatul mărfurilor*, pentru pierdere.

Trebue de remarcat că conturile valorilor de speculaţiune se mai debitează şi cu orice cheltueli directe sau scăzăminte referitoare la aceste conturi, ele făcând să mărească valoarea.

Se mai creditează şi cu orice sume care face să micşoreze valoarea contului: ca: bonificaţia, rabatul etc.

Din punctul de vedere statistic, scăzămintele se mai înregistrează şi la conturi deosebite: Bonificaţii, Rabaturi etc.

Oricum ar fi înregistrate scăzămintele, rezultatul obţinut dela conturile de speculaţiuni este numai rezultatul dela aceste conturi, iar nu rezultatul întreprinderii, care nu este decât soldul contului Profil şi Pierdere.

In ceeace priveşte Contul Scont, care reprezintă sconturile primite sau date la operaţiunile cu valorile de speculaţiune, adică scăzământul primit sau dat pentru stingerea datoriilor înainte de termen, trebue privit ca o dobândă primită sau dată, a sumelor anticipate, decât ca un scăzământ la operaţiuni.

Nu numai atât, dar chiar în operaţiunile cu bani gata, scontul să fie înregistrat la contul separat.

O particularitate a conturilor de speculaţiune este cazul când operaţiunile cu aceste valori se face în cantităţi mari şi mici, aşa de mici că devine o dificultate prea mare ca să se facă înregistrarea cantităţilor mici, aşa de exemplu, în comerţul en gros şi en detail, în acelaş timp, sau în comerţul en detail.

Particularitatea este numai în aplicaţienu, căci în teorie, separaţiunea câştigului sau pagubei şi înregistrarea operaţiunii se face la fel.

Pentru deslegarea acestei dificultăţi s'a recurs la mai multe mijloace.

Primul mijloc: Separațiunea mărfurilor.

Întrebuințând mijlocul acesta, înregistrarea nu se face decât pe cantități întregi: sac, butoi, ladă etc.

Și, pentru orice vânzare în en gros se face înregistrarea: *Cassa* sau: *Clienți*, sau *Efecte de primit* la *Următori*.

*Mărfuri*. Vânzarea a 2 saci, 100 kg. Cafea Rio, a, (preț de cost).

*Rezultatul mărfurilor*, Câștigul...

Pentru mărfurile destinate a fi vândute en detail, se face înregistrarea asemenea pe cantități și anume:

*Mărfuri vânzare en detail* la *Următori*.

*Mărfuri*. Scos din magazie pentru vânzare en detail 3 saci, 150 kg. Cafea Rio (a preț de cost) 12000

*Rezultatul mărfurilor*. Câștigul (prețul zilei în en gros 3000

Vânzându-se mărfuri en detail, se înregistrează:

*Cassa* la *Mărfuri vânzare en detail*.

Vânzarea de azi cu bani gata, en detail (zilnic — toată cantitatea) 17.000

Întreaga cantitate de cafea rio fiind 10 saci, conturile se prezintă astfel::

| *Debit* | **Mărfuri — Cafea Rio** | *Credit* |
|---|---|---|
| 10 saci 500 kgr. a 80 lei . . . 40000 | Prin clienți 2 saci, 100 kg. a 80 lei . 8000<br>„ mărf. det. 3 saci, 150 kg. a 80 l. 12000 | |

| *Debit* | **Mărfuri vânz. en detail** | *Credit* |
|---|---|---|
| 3 saci, 150 kgr. a 100 lei . . . 15000 | 1 Aug. Prin Cassă . . . . . 1000<br>2 „ „ „ . . . . . 300<br>3 „ „ „ . . . . . 2000<br>17000 | |

**Rezultatul mărfurlior**

| | |
|---|---|
| | Prin Clienți, 100 k. a 100 l.; câștig . 2000<br>„ Marf. en det. 150 k. a 100 câșt. 3000 |

Câștigul din vânzarea mărfurilor en detail rămâne la contul Mărfuri vânzare en detail, care în exemplul luat este de lei 2000, fiind vândută întreaga cantitate.

Și, cantitatea de cafea Rio este de 250 kg., a 80 lei prețul de cost, lei 20.000, cât este și soldul debitor al contului Mărfuri — Cafea Rio.

Se mai face înregistrarea şi fără separaţiunea câştigului, după modul de vânzare, adică:

*Vânzarea mărfurilor* la *Mărfuri.*

Vândut 2 saci, 100 kg. Cafea Rio a 80 lei kg. (preţ de cost) lei 8000

şi

*Cassa* la *Vânzarea mărfurilor.*

Vândut 2 saci, 100 kg. Cafea Rio, cu bani gata, a 100 lei kgr., Lei 10.000

Pentru mărfurile destinate a fi vândute en detail, se va face înregistrările:

*Vânzarea mărfurilor* la *Mărfuri.*

Scos din magazie pentru vânzarea en detail 3 saci, 150 kg. Cafea Rio, a 100 lei kg., preţul zilei în en gros, lei 15.000.

şi

*Cassa* la *Vânzarea mărfurilor.*

Vânzarea de azi cu bani gata, en detail (zilnic — toată cant.) Lei 17.000

Alt mijloc. — Întrebuinţarea etichetelor.

Se însemnează pe o etichetă fiecare cantitate de marfă vândută şi, în fiecare zi, sau la finele fiecărei săptămâni, se face totalul cantităţilor, când şi se înregistrează.

Sau se face înregistrarea pe sac, butoi, ladă, după ce s'a făcut vânzarea, fiecare colet având o cantitate determinată.

Dacă marfa constă din obiecte întregi; de ex.: perechi de ghete, mănuşi, ciorapi, înregistrarea se face ţinând seama de numărul lor, după fel şi calitate.

Al doilea mijloc: Separaţiunea câştigului.

Acest mijloc de înregistrare la conturile valorilor de speculaţiune este foarte uşor de aplicat şi fără să complice organizaţiunea, nemărind nici munca, când eşirea valorilor, prin vânzarea lor, se face având în vedere preţul fix, care cuprinde un procent de câştig asemenea fix.

In cazul acesta din totalul zilnic al operaţiunilor, separat sau nu pe felul şi calităţile obiectelor, se scade procentul fix de câştig, după care se face înregistrarea prin separaţiunea câştigului.

Procentul fix poate varia zilnic, chiar după felul sau calitatea obiectului, când varietatea lor este limitată, însă devine foarte greu de aplicat când preţul obiectelor este liber dela un obiect la altul.

Mai sunt şi alte dificultăţi la aplicaţiunea modului de înregistrare a valorilor de speculaţiune, pe cantităţi şi valoare, adică pe preţul de cost, provenite din cauze naturale, ca uscarea, evaporarea, scurgerea, risipa, cari pot deveni diferinţe apreciabile şi prin urmare cantitatea eşită să nu corespundă cu cantitatea intrată.

Cu toate acestea, tot acest mod de înregistrare este recunoscut ca mai bun și în aplicațiune, pentrucă ne dă mijlocul de a ne putea da seama de aceste diferințe, pentru care la calculul prețului de cost se adaogă la unele feluri de mărfuri un procent oarecare.

Dificultăți de înregistrare se întâmpină nu numai în comerț, ci și în celelalte ramuri de activitate.

Așa de exemplu în exploatările agricole avem conturile: Animale de rentă, Animale de speculațiuni, Animale de muncă, Animale pentru reproducție, fiecare cont cuprinzând grupa de animale cu destinația determinată.

Abstracție făcând de prețul cu care trebue făcută trecerea dela o grupă la alta, prețul de cost sau prețul curent, dificultatea înregistrării ar fi viteii dela contul de animale pentru reproducțiunee. Ce valoare li se dă? Nu se alterează rzultatul celorlalte conturi, prin trecerea celor reproduși la acest cont sau la altul separat? Câtă vreme animalele de reproducțiune au fost cuprinse, poate mult timp, la alte conturi, cari au fost încărcate cu furajul, paza și îngrijitul lor? Dar dobânda capitalului întrebuințat pentru animalele din fiecare grupă? Și altele.

Tot asemenea și în fabricațiune; când este vorba de o transformațiune incontinuă ale materiei prime, se întâmpină dificultăți serioase. Rafinăriile, fabricele de produse chimice, furnalele și turnătoriile, etc., prezintă combinațiuni de prețuri de revenire pe cât de curioase, tot atât de variate.[1])

Și în comerțul de bancă sunt dificultăți, așa de exemplu: Contul Trate și Remise.

In România cursul schimbului este stabilit pentru două tipuri de scadențe: Vedere și trei luni (90 zile). In alte piețe străine cursurile sunt fixate și pe alte termene.

In general diferența cursului dela un tip la altul, este interesul (dobânda) cuvenit pe timpul cât mai este așteptat până la scadență. Cu toate acestea, nu este totdeauna așa.

Pe de altă parte taxa scontului pentru transformarea tratelor din operațiuni, la cursul tip, pentru a stabili cursul tratei, nu este uniformă.

Acestea și alte dificultăți face ca în aplicațiune Contul Trate și Remize să nu poată satisface cerința ca Soldul contului să dea în mod permanent prețul de revenire.

Toate acestea sunt însă dificultăți economice și administrative, iar nu dificultăți contabile.

***Contul valorilor mobiliare.***— Aceste conturi cuprind diversele valori mobiliare, cari aparțin întreprinderii, fără scop de speculațiuni.

---

1) Ad. Guilbauld. Traité de comptabilité et d'administration, pag. 103.

Aceste conturi, împreună cu valorile numerice şi conturile curente debitoare, formează adevăratele valori disponibile.

Dacă le-am deosebit în o grupă separată este numai faptul că ele cer o organizaţiune contabilă deosebită şi sunt supuse la alte uzanţe în operaţiuni.

Primul fapt cari le deosibesc de celelalte valori este cuponul, care deşi sunt deosebite de efect, cu toate acestea valoarea lor reală este stabilită în 2 moduri:

In unele ţări, cuponul este cuprins în valoarea efectului.

In alte ţări, cuponul are valoarea lui separată de a efectului.

S'ar părea că totul se reduce la un calcul, adică separarea cupoanelor de valoarea efectului.

Cu toate acestea, uzanţele comerciale cu aceste efecte sunt uneori aşa de capricioase că căutând a le clarifica prin calcule, obţinem rezultate cu totul contrarii clarificării lor.

Al doilea fapt cari le deosibesc de celelalte valori este că ele ajungând la scadenţă prin tragere la sorţi, cuprind şi o parte de hazard, care având în vedere valoarea nominală pe care se plătesc, este un câştig sau o pagubă.

Din punctul de vedere contabil aceste conturi

Se debitează cu valoarea reală la primire;

Şi, se creditează cu aceiaşi valoare la eşire, sau cu cursul zilei.

Aceste efecte având două valori: valoarea nominală şi reală, soldul debitor al coloanei de valoare nominală reprezintă în totdeauna, oricum ar fi înregistrareea la eşire, valoarea nominală a efectelor aflate în portofoliu.

Soldul debitor al coloanei de valoare reală reprezintă, după modul cum a fost făcută înregistrarea la eşire, valoarea reală a efectelor aflate în portofoliu, sau cursul lor de revenire.

Acţiunile având toate aceiaşi valoare nominală, se înregistrează de unii pe numărul acţiunilor.

Cuponul fiind separat de efect, se înregistrează la un cont numit „Cupoane", cari la scadenţă, prin încasare, devine un venit dela efecte.

Diferinţa la efectele eşite la sorţi, fiind un câştig sau o pagubă de hazard, trebue înregistrată nu ca venit şi nici la contal de efecte, ci la un cont separat, sau ca un câştig sau pagubă întâmplătoare.

Aceste valori în aplicaţiune se înregistrează la un cont general: *Efecte publice*, *Acţiuni*, *Obligaţiuni*, cu subdiviziuni după felul lor şi după numirea lor, sau se înregistrează la conturi separate şi vom avea:

*Contul Efecte publice*, care va cuprinde valoarea efectelor date de stat, judeţ sau comună, sau asimilate lor, cu un venit fix.

*Contul Acţiuni*, pentru acţiunile diferitelor întreprinderi cari au un venit variabil.

*Contul Obligațiuni*, cari reprezintă împrumuturi de ale diferitelor societăți, la care se plătește un venit fix.

*Lozuri*, sau *Obligațiuni cu prime*, cari reprezintă diferite împrumuturi de societăți, stat, județ, comună, la cari se plătesc de regulă un venit fix mic, dar prin tragere la sorți unele din ele sunt câștigătoare și de prime, diferite sume.

Aceste valori pot face și obiectul unei speculațiuni, dar din punctul de vedere contabil nu este nici o deosebire.

* * *

Grupa conturilor de valori disponibile: Conturile valorilor numerice, Conturile valorilor de speculațiune, Conturile valorilor mobiliere; cuprind conturile: Cassa, Efecte de primit, Efecte de plată, Titluri diverse, Cupoane de încasat Mărfuri, Materii prime, etc., precum și diferitele conturi de ordine sau de metoda necesitată de aceste conturi.

## Conturile valorilor angajate

Conturile de valori angajate sunt în realitate tot conturi de speculațiune, dar pe cari le numim astfel pentrucă reprezintă valori angajate în diferite operațiuni cu termen mai lung.

După natura operațiunilor aceste conturi se deosibesc în 3 clase:

1. Conturi cari reprezintă valorile diferitelor operațiuni cu termen și sunt obiectul speculațiunii, fabricațiuniii, construcțiunii, culturii, exploatațiunii, etc.

2. Conturi cari reprezintă valorile operațiunilor făcute cu terțele persoane, sau diverselé participațiuni.

3. Conturi cari reprezintă valori din operațiuni făcute în contul terțelor persoane, ca: operațiuni în comision, arbitrage, ordine de bancă, etc.

4. Conturi cari reprezintă valori angajate de întreprindere la terțele persoane, ca: împrumuturi ipotecare, comanditari, consemnațiuni, depozitari, etc.

***Conturile valorilor cari reprezintă diferitele operațiuni cu termen:*** Speculațiunea, Acapararea, Fabricațiunea.

Aceste conturi cuprind operațiunile de Speculațiune și Acaparare, cum și Fabricațiunea.

Speculațiunea constând din operațiuni prin care se face aprovizionare de diferite valori, în timpul când sunt cu preț redus, pentru a fi desfăcute când sunt cu preț ridicat, conturile cari reprezintă depozitarea acestor valori sunt conturi de valori angajate.

Acapararea este de 2 feluri: Acapararea de producțiune și Acapararea de speculațiune.

Acapararea de producțiune având de scop ca prin înțelegere sau prin fuziunea de interese a mai multor producători să devină singurul sau principalul producător al unui produs; iar prin acapararea de speculațiune să devină singurul sau principalul depozitor al unui produs, conturile cari reprezintă valorile acestor feluri de operațiuni cu termen sunt conturi de valori angajate.

* * *

Fabricațiunea are de scop transformarea unui produs natural în obiecte bune de întrebuințat prin mijlocul mașinelor.

Aceasta se obține în 3 moduri:

1. Transformarea cu durată determinată și cu cheltueli prevăzute: Acumulări simple de cheltueli.

2. Transformări continui de obiecte sau de mărfuri de aceiași natură.

3. Transformări intermitente, sau continui: simple sau trecând prin mai multe stări intermediare.

Contul deschis pentru astfel de operațiuni, fie că întreprinderea este personală, fie că este în unire cu altele, trebue să fie soldat atunci când operațiunea este terminată și rezultatul cunoscut.

Pe lângă aceasta, fiecare mișcare de valoare, deși nu reprezintă un schimb, propriu zis, trebue evaluată în monetă și contabilizată în momentul când ea se produce, pentrucă conturile cari reprezintă valoarea cedată trebue să constate valoarea existenței acelui obiect.

In cazul unei fabricațiuni în continuu se mulțumește însă ca din timp în timp, de ex., din lună în lună, când se constată cantitatea fabricată, să se facă contaiblizarea obiectelor fabricate, când față de prețul materiilor prime întrebuințate și de diversele cheltueli i se determină valoarea.

Pentru contabilizarea diferitelor valori angajate și a cheltuelilor se deschide un singur cont colectiv *„Valori angajate"*; care va cuprinde atâtea subdiviziuni, câte feluri de valori sunt grupate în contul colectiv.

In fabricațiuni, construcțiuni și întreprinderi agricole, contul „Valori angajate", cuprinde 4 feluri de valori:

1. Materialul care face obiectul lucrării;

2. Lucrul de mână, care modifică materia;

3. Cheltuelile nedeterminate, adică cheltuelile generale și interesele capitalului.

4. Cheltuelile directe.

Dintre aceste cheltueli trebue să se țină în seamă, deosebit, cheltuiala lucrului de mână, pentru care trebue de notat timpul și prețul de aplicat lucrului transformat.

Cheltuelile generale fac obiectul unui cont de ordine.

Iată, după Leautey și Guilbauldt, elementele constitutive a câtorva lucrări:

1. *Lucrare cu durată limitată şi cu cheltuelile prevăzute în deviz:* — Construirea unei nävi într'un timp determinat, cu cheltueli prevăzute în deviz, care fixează condiţiunile şi determină în cele mai mici detalii obiectul de executat.

Contabilitatea Forjelor şi Şantierului deschide nävii proiectate un cont sau mai multe conturi, după părţile distincte: Maşini, Armament, etc., în care caz, la terminarea construcţiei nävii se reunesc pentru a avea preţul de revenire total, definitiv.

Inginerul constructor face cunoscut magazinerilor felul materiilor de întrebuinţat, care are grijă de a se aproviziona, şi pe care le liberează treptat cu trebuinţele.

Magazinerul liberează materialul diferitelor ateliere, pe baza actelor justificative, după care se face înregistrarea la conturile deschise lucrării, pentru *materiile utilizate.*

Pentru lucrul de mână, notat şi calculat de serviciul administrativ, regulat şi plătiţ în fiecare săptămână, este repartizat la fiecare lucrare şi înregistrat drept *lucru de mână plătit.*

Odată cu aceste înregistrări se mai aplică lucrării şi un cuantum din *cheltuelile generale.*

Pentru aceasta, în fiecare lună, de ex., se prepară un ştat, cu scop de a fixa diferitele cheltueli generale aplicate fabricaţiunilor sau construcţiunilor, după care se face înregistrarea în contabilitatea sintetică, adică:

*Valori angajate.*

Construcţia nävii X
Lucrarea No. 1 „
Lucrarea No. 2 „
Lucrarea No. 3 „

Total „

la *Cheltueli generale*

Imputarea coeficientului de „

* * *

In agricultură, succesul întreprinderii nu se datorează numai cunoaşterii agriculturii şi creşterii animalelor, ci trebue a avea şi bunul simţ, atât în alegerea sistemului de cultură, a proporţiilor fiecărei culturi, cât şi despre speculaţiune.

Pe lângă aceasta, productivitateea pământului este în raport şi cheltuelile de cultură, care depind de diversele sisteme de cultură şi de exploatare.

Cultura şi exploatarea diferă aproape dela o ţară la alta.

In privinţa modului de cultură avem de deosebit: Cultura mare, cultura mijlocie, cultura mică, cultura prin parcelare, iar din punctul de vedere administrativ, a conducerii exploatării mari, administraţia se deosibeşte în: Absenteismul, Regia, Arendarea şi Parcelarea — Invoieli agricole.

In țara noastră, înainte de exproprierea moșiilor, sistemele de cultură din vechiul regat erau:

In Mantenia, exploatarea prin subarendare sau învoeli agricole cu locuitorii.

In Moldova, exploatarea în bani.

In ceace privește cheltuelile de exploatare, ele erau:

1. Arenda sau venitul proprietății și impozitul funciar.

2. Lucrul de mână, evaluat sau plătit, exploatarea făcându-se de membrii familiei sau de lucrători cu ziua, și mâncarea.

3. Cheltuelile generale, administrație și organizație, căutând să se cuprindă în acest fel de cheltueli numai acelea cari nu se pot imputa direct.

4. Munca animalelor de lucru și întrebuințarea mașinelor și instrumentelor.

5. Sămânța, după felul culturii.

Cheltuelile se repartizează la conturile de ordine, cari reprezintă diferitele lucrări.

Sămânța se adaugă după felul ei la contul fiecărei culturi.

Contul *Cultura....* ne dă prețul de revenire al produsului obținut. Acest cont:

Se debitează, cu toate cheltuelile ocazionate cuvenite fiecărei culturi, până la punerea ei în magazii.

Și, Se creditează cu cantitatea obținută și pusă în magazie.

La produsul obținut se calculează prețul de cost sau prețul zilei, pentru a deosebi rezultatul exploatării de rezultatul speculațiunii.

Pentru exploatarea animalelor asemenea, deosibirea fiind și în felul cheltuelilor.

2. *Lucrări de fabricațiune continuă de obiecte sau mărfuri de aceiași natură.*

Astfel sunt: Rafinăriile de zahăr, Turnătoriile, Forjele, Uzinele de gaz, etc.

Ele încep lucrul Lunea, dimineața, și termină Sâmbăta seara; sunt însă lucrări cari durează 6 luni și chiar mai mult, pentru care însă contul lucrărilor se încheie la finele fiecărei săptămâni și la fiecare lună.

Prin îngrijirea Serviciului technic, se fac state de mișcarea lucrului pe fiecare zi. Ele trebue să cuprindă: cantitatea materiilor consumate și mărfurile liberate magaziilor în acelaș timp.

La finele lunii contabile, se face un stat, după care se înregistrează. In acest stat, valoarea materiilor prime se trece cu prețul mijlociu al lunei, sau prețul de revenire al magaziilor.

La aceasta se adaogă lucrul de mână plătit, pe fiecare zi, la fiecare bucată, sau la cantitatea produsă, cum și coeficientul cheltuelilor generale.

Calculele fiind juste, se face înregistrarea.

Se înregistrează numai cheltuelile generale, dacă prețul materiilor a fost înregistrat la fiecare liberare din magazie, lu-

crul de mână plătit la fiecare săptămână; iar cheltuelile directe imputate fiecare la timpul lor.

Dacă însă aceste cheltueli au fost ținute în suspensiune în cursul lunii. înregistrarea se face pentru fiecare natură de cheltuială.

Pentru ca rezultatul să fie exact, statul mai cuprinde coloane speciale, în care se înscrie materiile rămase, nepuse în lucru la încheierea socotelilor ,cari se scad, împreună și cu cheltuelile celelalte, cari li se cuvin, din total, și care intră în socotealu lucrărilor lunei viitoare, pentrucă ele au fost liberate odată de magaziner.

Când lucrul de mână este plătit la cantitatea produsă, plata făcându-se săptămânal, ea trebue să fie cunoscută la fiecare dată, iar la finele lunii, contul de lucrări rămâne încărcat numai cu valoarea materiilor prime rămase de lucrat în luna viitoare.

In fabricațiunile continuu, necesitatea unei încheieri lunare se impune, căci altfel nu s'ar putea aplica prețul mărfurilor terminate și înaintate de ateliere magazinelor de mărfuri fabricate.

3. *Lucrări de transformări simple, sau trecând prin mai multe stări intermediare.*

Astfel sunt:

Industria metalurgică, Fabricarea produselor chimice, în stearinării, rafinării, etc.

In marile industrii de acest fel, materia intră în ateliere deosebite care o face să treacă de regulă, prin mai multe stări succesive.

Așa că, contabilitatea trebue astfel organizată ca să putem urma prin conturi orice mișcare și orice transformare a materiei, cum și lucrul de mână întrebuințat, ținând seama de faptul că materia devine ceva aparte, când trebue să se țină un cont de existență.

Iată, după Léautey și Guilbauld, transformările de cari trebue să se țină seama și înregistrările ce trebuesc făcute în fabricarea de brichete.

---

## FABRICAREA DE BRICHETE.

### Conturile.

1. — *Contul de extracțiune*

| *Debit* | *Credit* |
|---|---|
| Lucru de mână.<br>Cheltueli generale proporționale. | Prin contul de existență. |

### Contul de existență

| | |
|---|---|
| La contul de extracțiune. | Prin contul preparația pământ. |

## 2. — *Contul de preparaţia pământului*

| | |
|---|---|
| La contul de existenţă | |
| Lucrul de mână pentru preparaţie. | |
| Transportul păm. dela extracţ. la prep. | |
| Cheltueli gener. proporţionale. | |

### Contul de existenţă

| | |
|---|---|
| La contul de preparaţia pământ. | Prin contul obiecte turnáte şi uscate. |
| Prepararea pământului. | |

### Contul obiecte turnate şi uscate

| | |
|---|---|
| La contul de prepararea pământ. | Prin contul de existenţă. |
| Lucrul de mână. | Valoarea brichetelor la uscal. |
| Chelt. gener. proporţionale. | |

### Contul de existenţă

| | |
|---|---|
| La contul obiecte turnate şi uscate. | Prin contul de coacere. |

### Contul de cuptoare

| | |
|---|---|
| Valoarea combustibilului. | Prin Mărfuri. |
| Chelt. gener. proporţionale. | Valoarea brichetelor eşite din cuptor |
| Brichetę puse la cuptor. | şi înmagazinate pentru vânzare. |

Înregistrarea analitică şi sintetică a fabricaţiunii lunară.

*Următori* la *Următori*

*Valori angajate* .....

Estracţiunea pământului .....
- Lucrul de mână .....
- Cheltueli generale .....
- Diverse .....

Preparaţiunea pământului. .....
- Materialul .....

Lucrul de mână .....
- Cheltueli generale .....
- Diverse .....

Turnatul şi uscatul No. 1 .....
- Materialul .....
- Lucrul de mână .....
- Cheltueli generale .....

Turnatul şi uscatul No. 2 .....
- Materialul .....
- Lucrul de mână .....
- Cheltueli generale .....

Turnatul şi uscatul No. 3 .....
- Materialul .....
- Lucrul de mână .....
- Cheltueli generale .....

Report.....

Coacerea şi înmagazinarea No. 1
- Materialul
- Lucrul de mână
- Cheltueli generale
- Diverse
- Materialul
- Lucrul de mână
- Cheltueli generale
- Diverse

Coacerea şi înmagazinarea No. 2
- Materialul
- Lucrul de mână
- Cheltueli generale
- Diverse

Coacerea şi înmagazinarea No. 3
- Materialul
- Lucrul de mână
- Cheltueli generale
- Diverse

Magazinul de vânzare
- Brichete No. 1
- Brichete No. 2
- Brichete No. 3

Total

*Lucrul de mână*

*Cheltueli generale*

25 la sută din aceste chelt.

*Creditori diverşi*
- A. dreptul de proprietate
- B. transport diverse

*Cărbuni*

Consumaţiunea

*Valori angajate.*
- Extracţiunea pământului
- Preparaţiunea
- Turnatul şi uscatul No. 1
- Turnatul şi uscatul No. 2
- Turnatul şi uscatul No. 3
- Coptul şi înmagazin. No. 1
- Coptul şi înmagazin. No. 2
- Coptul şi înmagazin. No. 3

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Conturile valorilor cari reprezintă diferitele operaţiuni făcute cu terţele persoane

*Conturile în participaţiuni.* — Operaţiunile în participaţiuni se deosibesc din punctul de vedere administrativ şi contabil în 2 categorii:

1. Participaţiune în care un singur participant este însărcinat cu operaţiunile, administraţia şi ţinerea socotelilor.

2. Participaţiune în care fiecare participant fac operaţiuni, administrează şi ţine socotelile.

### *Participaţiune în care un singur participant este însărcinat cu operaţiunile*

In acest fel de participaţiune, participantul care face operaţiunile deschide un cont al participaţiunii, care devine un cont de „Valori angajate" şi câte un cont fiecărui asociat.

Contul *„Participaţiunea"*.....

Se va debita:

1. Cu valoarea operaţiunilor de cumpărare şi cu toate cheltuelile directe.

2. Cu dobânzile, cheltuelile generale şi pierderile.

Se va credita:

1. Cu valoarea operaţiunilor de vânzare.

2. Cu dobânzile, bonificaţiile şi câştigurile.

Soldul debitor al contului, reprezintă pierderea.

Soldul creditor al contului reprezintă câştigul.

Soldarea contului se face prin contul fiecărui asociat, cu partea cuvenită.

In operaţiunile mai complicate, mai cu seamă în participările industriale, se deschid de regulă mai multe conturi pentru participaţie.

### *Participaţiune în care fiecare participant face operaţiuni în socoteala participaţiei*

In acest fel de participaţie, toţi participanţii au unul în altul cea mai mare încredere.

Fiecare asociat face operaţiuni în contul asociaţiei, anunţând însă cel care face operaţiunea şi pe ceilalţi asociaţi.

In cazul acesta fiecare înregistrează toate operaţiunile, operaţiunile făcute de fiecare asociat, cât şi cele făcute de ceilalţi, după corespondenţa primită.

Să presupunem o participaţie de $1\,^1/_2$ pentru speculaţiunea de grâu între A şi B, cari sunt în localităţi deosebite.

A va deschide contul asociatului B şi contul *„Participaţia de 1/2 p. specul. de grâu"*.

B va deschide contul asociatului *A* şi contul *„Participaţia de 1/2 p. specul. de grâu"*.

In registrele asociaților A și B, contul: Participația 1/2 p. specul. de grâu, vor cuprinde aceleași sume și prin urmare vor fi la fel.

In ceeace privește conturile participanților, contul B, din registrele asociatului A, va cuprinde operațiunile făcut de B; iar contul A din registrele lui B va cuprinde operațiunile făcute de A.

Astfel că: Contul participația 1/2 p. specul. de grâu,

Se *debitează* cu operațiunile de cumpărare făcute de A și B, precum și cu toate cheltuelile făcute de asociați în contul participației.

Se *creditează* cu operațiunile de vânzare făcute de asociați.

Soldul acestui cont fiind debitor, reprezintă paguba; iar fiind creditor, reprezintă câștig.

Soldarea contului se face prin contul fiecărui asociat; iar contul de participant prin contul corent al fiecăruia.

***Emisiunea de valori mobiliare :*** Efecte publice acțiuni, obligațiuni.

Această operațiune se face pentru cont propriu sau pentrù contul altuia: stat, județ, comună, instituțiuni, societăți particulare.

Numai când operațiunea este făcută pentru contùl altùia, conturile ce trebue să deschidă: Banca sau Sindicatul, ori grùpul de bănci și bancheri, fac parte din grupa conturilor de valori angajate.

Această operațiune se face și de o singură bancă sau bancher, dar de regulă de grupări de bănci sau bancheri, sub nùmele: *Sindicatul emisiunii..... sau Consorțiul băncilor.*

Astfel că această operațiune ia caracterul unei operațiuni în participație, care după cum se știe, este condusă numai de unul din participanți, sau de fiecare, ori de fiecare grupă, când sunt mai multe sindicate sau consorțiuri.

Se știe că astfel de emisiuni de valori mobiliare se fac în 3 mădùri:

1. Subscripția publică — internă sau externă — ori internă și externă.

2. Subscripția prin mijlocul unui Sindicat saù Consortiu de bănci și bancheri.

3. Prin vânzarea titlurilor la bursă.

Modurile de emisiune de titluri cele mai des întrebuințate, ca fiind și cele mai avantajoase pentru emitent sunt: Subscripția publică și subscripția prin sindicat.

Când emisiunea este făcută prin sindicat, sindicatul se compune din membrii asociați principali „Participanți" sau sunt grupe de bănci „Grupul Francez, Grupul Englez, Grùpùl German, Grupul Român, etc., cari la rândul lor subîmparte participația la băncile grupului

Asemenea, Participanții pot face să beneficieze la partici-

paţia sa şi alte bănci sau bancheri, adică au „subparticipanţi", în o anumită proporţie.

Aşa că: Sindicatul sau Grupul are deschise conturi pentru emisiune; Grupul îşi are conturile lor; Membrii din grup îşi au conturile lor pentru subparticipanţi; iar aceştia pentru grupa din care fac parte.

Actul sau Documentul pe care se bazează operaţiunea de emisiune de titluri şi primele înregistrări este: *„Contractul de emisiune"*, stabilit între emitent, oricare ar fi acesta, şi Sindicat, Grup, Participanţi; iar Actul sau Documentul pe care se bazează subscripţia publică este: *„Prospectul de emisiunea..."* care cuprinde condiţiunile la subscriere publică, pentru care şi se dă publicităţii, atât prin foi volante, cât şi jurnale, ca să se aducă la cunoştinţa tuturor.

Pentru toate cheltuelile făcute, se deschide un cont sau mai multe conturi.

Ca să se asigure subscrierea titlurilor emise, se fac de reguulă înlesniri de plata sumei subscrisă, achitându-se în mai multe rate; iar pentru ca persoanele cari au subscris, să rămână obligaţi pentru partea lor, odată cu cererea lor în scris, *„Declaraţia de subscriere"*, că iau parte la emisiunea de titluri, depun şi o sumă de atâta la sută drept *„Cauţiune de subscriere"*, pentru care se liberează *„Chitanţa de subscriere"*, subscriitorului. Cauţiunea poate fi şi în alte feluri de titluri definitive.

Subscrierea la emisiunea titlurilor durează, de regulă, în anumit timp, *„Termenul de subscriere"*.

In prima zi a subscrierii se deschid mai multe conturi. Contul: *Emisiunea* (felul titlur.)..., prin care se constată emisiunea titlurilor zi cu zi, dela deschidere până la închiderea subscripţiunii.

Contul: *Subscriitori la emisiunea* (felul titlului) prin care se constată cantitatea subscrisă de fiecare subscriitor.

Contul: *Cauţiune la emisiunea* (felul titlului), prin care se constată cauţiunea cuvenită pentru fiecare subscriere şi dedepunerea şi

Contul: *Efectele cauţiunii la emisiunea* (felul titlului), prin care se constată că cauţiunea sau parte din ea, a fost depusă nu în numerar, ci în altfel de titluri sau efecte.

După închiderea subscrierii, când suma subscrisă de diferitele persoane întrece valoarea emisiunii de titluri, se face: *Repartizarea subscrierii*, adică se face calculele de cât se cuvine fiecărui subscriitor în raport cu suma ce a subscris, faţă de întreaga emisiune, după ce s'a redus sumele ireductibile.

Repartizarea făcută, se reduce subscrierea la suma cuvenită şi se face contra-înregistrarea la conturile respective.

Odată cu repartizarea subscrierii se face, de regulă, şi primul vărsământ, când se liberează subscriitorilor *„Titlul provizoriu"*, pentru partea cuvenită fiecărui *„Detentor de titluri"*, al emisiunei.

Cauțiunea fiind o depunere provizorie, după repartizare, când este în numerar, se contează până la limita primului vărsământ, drept vărsământul I, liberându-se restul. Cauțiunea în efecte, după facerea primului vărsământ, se reestitue depunătorului.

Pentru vărsământul întârziat se plătește o dobândă, stabilită chiar prin prospect, pentru întârzierea vărsământului.

Pentru aceste operațiuni, pe lângă înregistrările de reducere a subscrierii și a restituirii cauțiunei, se mai deschid conturile:

*Vărsământul I la emis.* (felul titlului), care cuprinde sumele vărsate de fiecare subscriitor, cum și contul

*Titlul provizoriu de* (felul titlului), care cuprinde:

La debit, totalul titlurilor provizorii cuvenite subscriitorilor.

La credit, titlurile provizorii liberate.

După depunerea ultimului vărsământ, imediat, sau după un oarecare timp se liberează titlurile definitive contra titlurilor provizorii.

Ca să se știe valoarea titlurilor definitive contra celor provizorii se deschide contul:

*Titluri definitive de* (felul titlului), care

Se *debitează* cu valoarea titlurilor definitive, și

Se *creditează*, treptat cu preschimbarea titlurilor provizorii.

Când emisiunea titlurilor este făcută pentru convertirea altor titluri vechi, atunci se va deschide cont și pentru titlurile vechi convertite.

Bine înțeles că convertirea titlurilor vechi fiind făcută în anumite condițiuni stabilite prin contract și prospect, urmează că după aceste condițiuni să trebuiască a fi deschise și alte conturi, ca:

*Dob. de întârziere*, *Bonificare de dobândă*, *Comisioane*, etc. cuvenite atât la noua emisiune numai, sau și la cele convertite, cum și contul *„Prime cuvenite sau plătite"*.

Treptat cu operațiunile, sau la lichidarea emisiunii sau convertirii, se înregistrează sumele cuvenite și cele datorate la Contul curent al emitentului, în socoteala căruia s'a făcut emisiunea sau convertirea.

* * *

Grupa conturilor de valori angajate, cuprind: Conturile în participație, sindicate; operațiunile pe termen, în bursă, atât cu diferitele feluri de valori mobiliare, cât și cu mărfuri; Lucrări în curs: Construcțiunile, Fabricațiunile, Exploatările, Culturile, Creșterea animalelor; Agențiile sau sucursalele, cum și conturile de ordine sau de metodă necesitate de aceste conturi.

## Conturile valorilor imobilizate

Conturi de valori imobilizate sunt acele conturi cari reprezintă diversele valori întrebuințate în întreprindere ca fiind necesare atingerii scopului urmărit.

Ele nu sunt valori de schimb, nici valori angajate, însă înlesnesc schimbul și prin întrebuințarea lor sunt supuse amortizărilor, pentrucă se utilizează de ele, și prin aceasta se deosibesc de conturile valorilor de speculațiuni pe termen lung, cari sunt valori imobilizate în operațiuni, ca: împrumuturile ipotecare.

Aceste conturi se deosibesc în 2 categorii:

1. Conturi cari reprezintă întrebuințări de numerar, în scopul urmărit de întreprindere, ca: Fondul de comerț, Cheltueli de constituire, Brevete de invențiuni, etc., cari reprezintă un activ fictiv, admis pentru o perioadă de timp, în care trebue să se amortizeze.

2. Conturi cari reprezintă valori de cari se folosește întreprinderea, în scopul urmărit, ca: Mobilier, Imobile, Mașini, ustensile, etc.

Conturile din categoria întâi sunt supuse la micșorări continuu, așa că după un interval de timp determinat, dispar prin amortizarea lor.

Conturile din categoria a doua deși, din cauza legii economice: oferta și cererea, pot fi evaluate mai mult sau mai puțin, însă folosința lor rămânând aceiași, rămân cu valoarea inițială, care din cauza folosinței lor este supusă la o micșorare continuă prin amortizare.

In privința conturilor din categoria a II-a, este de observat că ele reprezintă valori susceptibile de venit, prin întrebuințarea lor, și de cheltueli, prin întreținerea lor, în scopul urmărit.

Așa că, pentru unele din aceste conturi de valori imobilizate avem și câte un cont de rezultate.

Astfel, pentru contul Imobil vom avea contul: *„Gestiunea imobilului"*, pentru unele mașini vom avea contul: *„Gestiunea mașinilor"*, de ex., pentru mașinile de treerat, cari se pot închiria și altor persoane.

In cazul când nu se deschid aceste conturi, veniturile și cheltuelile ce se referă la astfel de conturi, sé trec la alte conturi de rezultate.

In ceeace privește amortizarea valorilor dela acesté conturi, se urmează regulile stabilite la amortizări, înregistrându-se sumele la contul valorii însăși, sau la conturi deosebite de amortizări, ca: *Amortizarea imobilului*, *Amortizarea mașinilor*, etc.

Conturile valorilor imobilizate, ca și conturile de gestiune de amortizări, variază unele din ele după felul întreprinderii.

Astfel: In întreprinderile comerciale avem:

*Contul Imobil*, *Contul Magazii*.

In întreprinderile de fabricaţiune avem:

*Contul Imobil, Contul Fabrică, Contul Ateliere, contul Magazii.*

In întreprinderile agricole avem:

*Contul Imobil, Contul coşare, Contul Pătule*, etc.

* * *

Grupa conturilor valorilor imobilizate cuprinde conturile: Fondul de comerţ, Cheltueli de constituire, Brevetele de invenţiuni, Mobilier, Ustensile, Imobile etc., cum şi conturile de ordine şi de metodă necesitate de aceste conturi.

## Conturile valorilor depozitate

Conturi de valori depozitate sunt acele conturi cari reprezintă valori ce nu aparţin întreprinderii.

Aceste conturi se deosibesc şi ele în 2 categorii:

1. Conturi, de valori depozitate de terţele persoane drept garanţie, cauţiune, pentru anumite operaţiuni.

2. Conturi de valori depozitate de terţele persoane, pentru a fi desfăcute în contul persoanelor cari le-a depus, sau pentru a fi conservate sau îngrijite, încasând pentru aceste servicii un comision sau o taxă de păstrare, etc.

Valorile depozitate, fie drept garanţie, cauţiune, sau pentru a fi conservate sunt de diferite feluri: numerar, efecte de comerţ, efecte publice, acţiuni, obligaţiuni, mărfuri, cereale şi obiecte de valoare, etc.

Drept garanţii se constituesc şi diferite imobile: locuri virane, case, fabrici, moşii, etc., pentru care se depun actele de proprietate.

*Conturile valorilor depozitate, drept garanţie, cauţiune*, Valorile mobile, mişcătoare, care se constituesc drept gaj, cauţiune, trebuesc a fi în posesiunea creditorului, afară de cazurile anumite prevăzute în legile speciale, de ex., operaţiunile de împrumut pe gaj de cereale, făcute în baza acestor legi, şi alte operaţiuni pentru cari se depun actele cuvenite, ca: împrumuturile pe varant, etc.

Din punctul de vedere contabil, constituirea modului de gaj, se constată prin denumirea contului.

Gajul, constituit pentru operaţiuni cu termen, scadenţa, determinată, este în posesiunea creditorului, însă proprietatea rămâne până atunci a depunătorului, de aceea la constituirea lui se înregistrează la un cont de persoane, nu însă la contul său curent.

După trecerea termenului, scadenţei, şi după îndeplinirea formalităţilor cerute de lege pentru înstrăinarea gajului, adică pentru vânzare, se face o contra-înregistrare a constituirii gajului; iar valoarea obţinută din înstrăinarea gajului se înregistrează la

creditul contului său personal, la care cont se înregistrează la debit suma datorată din operaţiunea garantată, precum şi cheltuelile ocazionate. Diferenţa, soldul contului personal al depunătorului rămâne la dispoziţia sa.

Conturile de valori depozitate reprezentând: numerar, efecte publice sau obiecte evaluate, ori diferité imobile.

Se debitează, cu depunerea gajului, depozitului.

Se creditează cu scoaterea gajului, depozitului.

Numirea contului este după felul depozitului şi natura operaţiunii. Înregistrarea se face pe valoarea nominală, ori pe valoarea nominală şi evaluare, ori pe cantitate şi evaluare.

Garanţiile şi cauţiunile depuse în numerar nu necesitează deschiderea unui nou cont, deoarece moneta nu se depozitează decât în casete închise, ceeace constitue însă o călcare a legii menetare, pentrucă întrerupe circulaţiunea ei.

## Conturile valorilor depozitate sau depuse în păstrare

Conturile acestea reprezintă valori cari aparţin terţelor persoane, cari sunt depuse numai în păstrare.

Valorile depuse în păstrare se trec la conturi cari să reprezinte felul valorii şi caracterul operaţiunii, ca:

*Titluri depozitate „Obiecte în păstrare, Metale şi pietre preţioase spre păstrare,* sau numai caracterul operaţiunii, ca: *Depozite libere, Depozite provizorii, Valori spre păstrare,*

Conturile valorilor depozitate:

Se debitează, la primire, cu valorile depozitate, şi:

Se creditează, la ieşire, cu valorile liberate.

Valorile spre păstrare se înregistrează pe valoarea nominală, iar nu pe cursul lor, pentrucă conservatorul valorii este responsabil de valorile primite ca obiect, iar nu pe cursul lor; sau pe valoarea estimată de experţi.

In privinţa aceasta sunt păreri, cari susţin, că înregistrarea să se facă pe numărul obiectelor ca să se evite greşelile la calculul valorii.

Mai este de observat că valorile depozitate spre păstrare, nu se înregistrează la contul depunătorului ci la un cont care să arate condiţiunea depozitării, ca:

*Depozite de retras, Valori sau obiecte de restituit,* etc.

Se motivează această denumire tot pe faptul că conservatorul este responsabil de obiect, iar nu de valoarea lui, care la cerere de restituire poate fi mai mică, egală sau mai mare decât la depunerea lor.

Actul după care se face înregistrarea depunerii valorii în păstrare este „borderoul", iar restituirea tot după borderoul de depunere, pe care se iscăleşte de depunător pentru înapoierea lor.

## Conturile de ordine şi Conturile de metodă

După denumirea deosebită dată acestor conturi, ele reprezintă, din punctul de vedere teoretic-contabil, o categorie aparte de conturi, formată din două feluri de conturi. Şi anume:

Conturile de ordine, cari sunt conturile deschise în contabilitate, cu scop de a stabili situaţiuni mai exacte ale unor anumite conturi, având în vedere unele mişcări ale acelor conturi, sub raportul juridic, economic şi statistic.

Aceste conturi reprezintă pe Capitalist, Intreprinzător sau Intreprinderea, aşa că ele se deschid la constituirea întreprinderii, în timpul gestiunii, dar mai cu seamă la încheierea socotelilor, la bilanţ, când este să se stabilească un acord al inventarului intra-contabil — Bilanţul — cu inventarul extra-contabil — Inventarul.

Conturile de metodă sunt conturile care iau naştere la punerea în aplicaţiune a unui metod şi mai cu seamă a unei modalităţi contabile, adică o necesitate a organizaţiunii contabile, pentru a stabili fie anumite raporturi juridice, economice şi statistice, cât şi un anume control.

In general privite, atât conturile de ordine, cât şi conturile de metodă au de scop stabilirea unei ordine în ordinea contabilă, aşa că în aplicaţiune aceste feluri de conturi au aceiaşi caracteristică, isvorîtă însă din necesităţi deosebite, de aceea se cunosc în genere sub denumirea de: *Conturi de ordine.*

Aceste conturi sunt: *„Tranzitorii"* sau *„Permanente"* şi fiecare grupă de conturi cuprind un număr mai mare saŭ mai mic de aceste conturi, din care unele sunt de cea mai mare importanţă; de aceea conturile de ordine devin, în unele întreprinderi mai cu seamă, foarte mult întrebuinţate: iar în unele ocaziuni o necesitate imperioasă.

Astfel avem conturile:

*Acţiuni subscrise, Acţiuni ireductibile, Mărfuri în expediţie, Dobânzi cuvenite anului viitor, Cheltueli de repartizat, Rezerve de inventar, Plus valoare la inventar, Minus valoare la inventar, Bilanţ, etc.*

Conturile de ordine şi de metodă nu formează o grupă aparte de conturi, din cauza diversităţilor de conturi; dar ele devin o categorie de conturi, la fiecare grupă.

## Clasificaţia conturilor

**Contul**

- **Conturile capitalistului**
  - Contul Capital.
  - „ „ acţiuni.
  - „ „ obligaţiuni.
  - „ „ în comandită.
  - „ rezervă statutară.
  - Conturi de ordine.
- **Conturile întreprinz.**
  - Contul Inventar.
  - „ Bilanţ.
  - „ Profit şi Pierdere.
  - „ Lichidare.
  - Conturi de ordine.
- **Conturile Casei de Comerţ, Întreprind. sau Administr.**
  - Conturi de persoane
    - Conturi personale
    - Conturi curente
  - Conturi de valori
    - Conturi de valori disponibile
      - Cont de valori numerice.
      - „ „ speculaţiune.
      - „ „ valori mobiliere.
    - Conturi de valori angajate
      - „ p. oper. ct. terţ. pers.
      - „ de val. angaj. la terţele persoane.
      - „ de val. al oper. cu term.
      - „ „ „ „ întreprind. cu terţele persoane.
    - Conturi de valori imobilizate
      - Cont de valori p. un scop determinat.
      - „ de val. imobiliz.
    - Conturi de valori depozitate
      - Cont de valori garanţie.
      - „ val. depozitate.
  - Conturi de ordine

## Stabilirea raporturilor juridice şi economice dintre conturi

1. — *Raporturile dintre Contul Capital—iniţial* [1])— *şi Contul Terţele persoane*

Pentru formarea Capitalului.

Conturile de persoane [2]) $\left.\begin{matrix} - \\ + \end{matrix}\right\} = \left\{\begin{matrix} + \text{ [3])} \\ - \end{matrix}\right.$ Contul Capital—iniţial—

Pentru rambursarea Capitalului.

---

1) Capital—iniţial—, adică capitalul net—propriu—.
2) — (minus), însemnează „Debitor".
3) + (plus), însemnează „Creditor".

BCU IAŞI CENTRU UNIVERSITY LIBRARY

2. — *Raporturile dintre contul: Cassa de comerț, Intreprindere sau Administrație și contul: Terțele persoane*

Pentru obligațiunile Casei de comerț, Intreprindere sau Administrație.

$$\left.\begin{matrix} - \\ + \end{matrix}\right\} \text{Conturile Casa de comerț, Intreprindere sau Administrație} = \left\{\begin{matrix} + \\ \\ - \end{matrix}\right. \text{Conturile Terțele persoane}$$

Pentru obligațiunile „Terțelor persoane".

3. — *Raporturile dintre Contul Casa de comerț, Intreprindere sau Administrație și Contul Capital—inițial—*

*a)* Conturile Intreprinderii = Contul Capital—inițial—

pentru capitalul—inițial—la începutul Intreprinderii sau Exercițiului

*b)* Conturile Intreprinderii $- \left\{\begin{matrix} - \text{ Profitul} \\ = \\ + \text{ Paguba} \end{matrix}\right\} +$ Contul Capital-inițial-

pentru diferitele operațiuni din cursul Exercițiului.

*c)* Conturile Intreprinderii — = + Contul Capital—inițial— $\left\{\begin{matrix} + \text{ Profitul} \\ - \text{ Paguba} \end{matrix}\right.$

pentru încheierea socotelilor la finele exercițiului.

4. — *Raporturile dintre diferitele conturi ale Casei de comerț, Intreprindere sau Administrație*

*a)* Conturile Intreprinderii — = + Conturile Intreprinderii pentru simple mutațiuni sau schimbări de valoare.

*b)* Conturile Intreprinderii $\left.\begin{matrix} - \\ - \\ + \end{matrix}\right\} = \left\{\begin{matrix} + \\ + \\ - \end{matrix}\right.$ Conturile Intreprinderii.

Conturile de profit

Conturile de pagubă.

5. — *Raporturile dintre contul Intreprinzătorului—Profit și Pierdere—cu conturile Intreprinderii, Casa de comerț, Intreprindere, Administr. și contul Capital—inițial—.*

Pentru profituri

*a)* Contul Intreprinderii $\left.\begin{matrix} - \\ + \end{matrix}\right\} = \left\{\begin{matrix} + \\ - \end{matrix}\right.$ Contul Intrepr.—Profit și Pierdere—

Pentru pagube

Pentru profituri

*b)* Conturile Personale $\left.\begin{matrix} - \\ + \end{matrix}\right\} = \left\{\begin{matrix} + \\ - \end{matrix}\right.$ Contul Intrepr.—Profit și Pierdere—

Pentru pagube

$$c)\ \text{Conturile de ordine} \left.\begin{matrix}-\\-\\+\end{matrix}\right\} = \left\{\begin{matrix}+\\+\\-\end{matrix}\right. \text{Contul Intrepr.—Profit și Pierdere—}$$

6.— *Raporturile dintre conturile de Ordine*

$$\left.\begin{matrix}a)\ \text{Conturile Capitalului}\\ b)\ \text{„ Intreprinderii}\\ c)\ \text{„ Intreprinzător}\\ \text{— Profit și Pierdere}\end{matrix}\right\} \left.\begin{matrix}-\\+\end{matrix}\right\} = \left\{\begin{matrix}+\\-\end{matrix}\right. \left.\begin{matrix}\\\\\\\end{matrix}\right\} \text{Conturi de Ordine}$$

Pentru profitul net

$$d)\ \text{Contul Intreprinz. Prof. și Pierd.} \left.\begin{matrix}-\\+\end{matrix}\right\} = \left\{\begin{matrix}+\\-\end{matrix}\right. \text{Contul Capital—inițial—}$$

Pentru paguba netă.

## Reprezintarea matematică a raporturilor dintre faptele contabile și dintre conturi

Din diversele clasificări ale conturilor și din raporturile juridice, economice-financiare și statistice ce se nasc delà conturi, se vede că contul contabil este baza contabilității.

Contul contabil care reprezintă coordonarea faptelor contabile este partea distinctă a contabilității, ca știință, care o deosibește de celelalte științe.

El este concepția unică care servește la formarea altor concepții de aceiași ordine:

Stabilirea de deosebite raporturi contabile pentru constatarea a diverse situațiuni a Capitalistului, Intreprinderii și a Intreprinzătorului.

Determinarea controlului faptelor contabile și a diferitelor situațiuni stabilite.

Deducerea diferitelor fapte administrative pentru atingerea scopului urmărit.

Aceste raporturi corespund tot la atâtea adevăruri, dând naștere la legi, principii și reguli cari dă contabilității caracterul de știință aparte.

Raporturile născute între faptele contabile se deosibesc în două:

1. Ruporturi între faptele contabile ale aceluiaș cont.

2. Raporturi între faptele contabile a 2 sau mai multe conturi, sau raporturi între conturi și între grupări de conturi.

Raporturile între faptele contabile ale aceluiaș cont se coordonează prin deosebirea lor la părți distincte ale contului. Cele debitoare la stânga contului, cele creditoare la dreapta contului, Intrarea valorilor la stânga, ieșirea valorilor la dreapta,

Cheltuelile și pagubele la stânga contului; câștigurile și veniturile la dreapta contului.

Averea Casei de comerț, întreprinderii, administrației, la stânga Bilanțului — la Activ —, iar datoria la dreapta Bilanțului — Pasiv.

Aceste raporturi se formulează matematic prin ecuațiunile:

Debitul = Creditul, când contul este soldat, când situațiunea este echilibrată;

Debitul > Creditul, când contul are sold debitor, când situațiunea reprezintă o avere;

Debitul < Creditul, când contul are sold creditor, când situațiunea reprezintă o datorie.

Din acestea nasc axiomele:

1. Aceiași sumă trecută la debitul și la creditul aceluiaș cont, nu schimbă situațiunea contului.

2. Orice sumă trecută în aceiași parte cu soldul contului, schimbă situațiunea contului, mărind-o

3. Orice sumă trecută în partea opusă cu soldul contului, schimbă situuațiunea contului, micșorând-o.

In ceeace privește raporturile dintre conturi, aceste raporturi se bazează pe legea contabilă:

*Un fapt contabil este reprezintat la conturi opuse.*

Din aceasta nasc axiomele:

1. O sumă trecută la debitul unui cont este trecută și la creditul altui cont, sau la mai multe, și invers.

2. O sumă trecută la creditul unui cont este trecută și la debitul altui cont, sau la mai multe, și invers.

In coordonarea raporturilor dintre conturi, aceste raporturi se deosibesc:

După situațiunea ce voim să stabilim, în:

Contul Capitalistului, C.

Contul Intreprinzătorului saù Administratorului, I.

Contul Casa de comerț, Intreprindere sau Administrație, A.

Astfel fiind primul raport dintre aceste conturi se reprezintă prin formula:

C = I și I = A; sau C : I : : I : A.

După felul raporturilor:

C, se descompune în: $C_1$ — Capital individual,
$C_2$ — Capital acțiuni,
$C_3$ — Capital obligațiuni.
etc. etc. etc.

I, se descompune în: $I_1$ — Contul Inventar,
$I_2$ — Contul Profit și Pierdere
$I_3$ — Contul Bilanț.
etc. etc. etc.

A, se descompune în: $A_1$ — Conturi de persoane,
$A_2$ — Conturi de valori.

Tot după felul raporturilor:

$C_1$, se descompune în $C_1^a$ — Capital depus, de depus, etc.
$C_2$, se descompune în $C_1^{ab}$ — Capital acţiuni subscrise, de subscris, redus, etc., etc. etc.
$I_1$, se descompune în: $I_1^a$ — Inventarul moşiei... Inventarul morii,
$I_2^b$ — Salarii, Incălzit şi iluminat, etc. etc. etc.
$A_1$, se descompune în: $A_1^a$ — Diverşi Clienţi, Conturi cor., etc.
$A_2^b$ — Cassa, Mărfuri etc. etc. ect.

Şi în cazul descompunerii conturilor, egalitatea dintre factorii principali C = I şi I = A, rămâne şi între termenii diferiţilor factori. Tot asemenea şi cu diferitele axiome.

Aceasta numai în ceeace priveşte faptele contabile permutative, adică acele fapte contabile cari nu dau naştere la nici un plus sau minus de valoare.

In faptele modificative, rolul întreprinzătorului — I, nu este numai de mijlocitor între Capitalist, C, şi Casa de comerţ, Intreprindere Administraţie, A.; ci el, prin munca şi serviciile ce le aduce Casei de comerţ, Intreprinderii, Administraţiei, dé o parte, cât şi Capitalistului, de altă parte, face ca situaţiunea lor să se modifice, mărind sau micşorând valoarea conturilor între care a intervenit, şi atunci egalitatea C=I şi I=A primeşte o modificare, devenind: $C = i \pm I$ şi $I = a \pm A$, în egalitate se introduce termenii: *i*, reprezintând câştigul sau paguba, care modifică Capitalul, şi, *a*, care reprezintă valoarea în plus sau minus, ce se găseşte în Casa de comerţ, Intreprindere, Administraţie, în timpul concretizării faptului contabil.

In aplicaţiune, însă, din formulele precedente, pe care se bazează raporturile dintre conturi, se vede că I — întreprinzătorul — este un factor comun la ambele egalităţi, astfel că se poate elimina, şi atunci formulele prin care se reprezintă raporturile dintre conturi devin:

C = A, pentru faptele contabile permutative, şi:
$C \pm i = a \pm A$, pentru cele modificative.

Din clasificarea faptelor contabile la conturi, reese că conturile de primul ordin sunt:

Conturile capitalistului, Conturile Intreprinzătorului şi Conturile Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei, după cum se vede în clasificaţiunea conturilor aù denumiri diferite.

Conturile Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei, având în vedere cele 2 feluri dé raporturi juridicé; Raporturi exterioare şi Raporturi interioare, se déosibésc, ca conturi de primul ordin: Conturi de persoane şi Conturi de Valori.

Conturile de al doilea ordin sunt Conturile generale; iar

de al treilea ordin Conturile individuale sau în speță, adică subdiviziunile de conturi, cari și ele se deosibesc în: Subdiviziuni de primul rând, al doilea, etc.

In aplicațiune, conturile Capitalistului, Intreprinzătorului și Intreprinderii sunt înlocuite cu conturile de al doilea rând, adică cu conturile generale.

Din diferitele feluri de clasificațiuni, arătate, ar urma că clasificațiunea conturilor nu este bine stabilită.

Dacă facem însă o comparațiune între clasificațiunile noui și vechi, constatăm un progres foarte mare în clasificațiunea conturilor. Pe de altă parte:

Clasificațiunea conturilor reeșind din studierea raporturilor dintre conturi; iar aceste raporturi fiind de naturi diferite: juridice, econmoico-financiare, statistice, raporturile dintre conturi nu sunt studiate de fiecare din acelaș punct de vedere în toate clasificațiunile.

In unele clasificațiuni s'a dat preferință raporturilor juridice, iar în altele raporturilor economico-financiar.

In alte clasificațiuni s'a avut în vedere, în primul loc, starea naturală a faptelor contabile și gruparea lor bazată pe logică.

Aceasta este clasificațiunea științifică contabilă, dată de Eug. Léautey și A. Guilbauld, și din acestea face parte și clasificațiunea conturilor dată de noi.

O altă deslușire cred necesar a aduce la formula:

Debitul > Creditul, diferența, soldul reprezintă o avere.

Oare în această formulă intră și conturile de cheltueli și de pagubă?.

Bine înțeles depinde de ce raporturi, de ce situațiuni voim să stabilim.

Dacă este să stabilim raporturile întreprinderii față de capitalist, conturile de cheltueli și de pagubă reprezintă pentru „Intreprindere", prin soldurile lor debitoare, o avere sub această formă, pentrucă aceste conturi înlocuește valoarea numerică cheltuită sau păgubită, saù partea de valoare în care este transformat beneficiul, câștigul sau venitùl întreprinderii; iar în cazul cel mai nenorocit, parte din valorile în care a fost transformat capitalul, din care cauză, în asemenea împrejurări, acesta se micșorează.

Neexistând aceste conturi, valoarea numerică sau celelaltè valori în care este transformat capitalul, ar fi fost mai mari sau nu s'ar fi micșorat.

Tot în această ordine de idei, însă invers, naște întrebarea și pentru contul Capital, conturile cari reprezintă diversele rezerve, ca și pentru conturile de profituri și alte conturi, cari devin o datorie a întreprinderii față de cei în drept: Capitalist, Acționar, Concesionar, etc.

Dacă însă este să stabilim raporturile, situațiunea întreprinzătorului față de capitalist, adică gestiunea întreprinzăto-

rului, atunci, atât conturile de cheltùeli şi pagùbe, cât şi conturile de profituri şi venituri cuvenite gestiunii, raportul se stabileşte după ce aceste conturi s'au soldat prin contul Profit şi Pierdere, care cont reprezintă pe întreprinzător.

Tot asemenea şi cu raporturile faţă de Creditorii întreprinderii, care a adus partea cealaltă a fondului de operaţiuni.

Cu alte cuvinte, după felul raporturilor ce voim să stabilim, se fac şi grupările de conturi, având în vedere formulele arătate.

---

## CAP. V

## Sisteme, Metoade şi Modalităţi contabile

Contabilitatea ca ştiinţă nu are a face nimic cu cifrele din registre.

Ea ne învaţă coordonarea acestor cifre într'un anumit cadru al acestei ştiinţe, pentru atingerea scopului determinat.

Prin coordonarea faptelor contabile se pot exprima anumite raporturi juridice şi economice, cari bazate pe raporturi statistice, se pot face investigaţiunile necesare obţinerii unui bun rezultat privitor la atingerea scopului determinat pentru care se întrebuinţează un fond oarecare.

Contabilitatea ca ştiinţă nu este decât una singură.

Fiind însă o ştiinţă aplicată la diferite ramuri de ocupaţiune, experimentarea ei necesită cunoştinţe[1]) technice şi technologice ale întreprinderii sau administraţiunii unde este de pus în aplicare, calculele referitoare la operaţiuni, precum şi cerinţele de drept.

Simpla cunoştinţă despre ceva, nu constitue însă o ştiinţă.

Scopul unei ştiinţe este de a studia fenomenele vieţii naturale sau sociale şi de a deduce legi, cari, servind la conducerea acelor fenomene, devin legi, ştiinţifice.

*Legile care exprimă constanţa relaţiunilor şi raporturilor faptelor contabile constituesc baza ştiinţei contabile; iar stabilirea legilor cari servesc la experimentarea acestor fenomene, constitue sistemul ştiinţific contabil.*

Numirea de „sistem" este un cuvânt de origine grecească şi însemnează „a împleti".

Aşa că etimologiceşte, un sistem este o împletitură de cunoştinţe, strâns legate într'o ordine oarecare; iar un sistem ştiinţific este o împletitură de legi, principii şi reguli carî gravitează împrejurul legilor şi principiilor fundamentale.

Ştiinţele fiind abstracte şi experimentate, urmează că şti-

---

1) Contabilitatea si relaţiunile cu alte ştiinţe, de M. I. Mihăilescu.

inţa contabilităţii, ca ştiinţă experimentală, are sisteme empirice şi sisteme ştiinţifice.

In contabilitate avem ca sisteme empirice: contabilitatea în partidă simplă şi contabilitatea în partidă mixtă; iar ca sistem ştiinţific: contabilitatea în partidă dublă.

## A

## Sistemele de contabilitate

### 1. — *Sistemul de contabilitate în partidă simplă*

După acest sistem de contabilitate, toate cunoştintele se împletesc împrejurul contului saŭ partidei persoanei care reese din operaţiunile pe credit făcute de Casa de comerţ, întreprindere sau administraţie. Adică:

*a)* Intrebuinţarea a 3 registre: Registrul Strata, — Mâna curentă sau Bruionul; — Registrul Jurnal; — Registrul Cartea Mare; — Registrul de partizi.

*b)* Inregistrarea trebue să se facă după un act sau document comercial.

*c)* Inregistrarea se face mai întâi -în registrul strata, în care se însemnează operaţiunea imediat.

Din registrul strata, în fiecare zi, după sfârşitul afacerilor, sau a doua zi, a treia zi, se copiază corect, fără ştersături sau adăogiri, operaţiunile din registrul strata în registrul jurnal.

Din registrul jurnal, operaţiunile se înregistrează la partida fiecărei persoane, din registrul Cartea-mare.

d) In registrul Cartea-mare, fiecare cont sau partidă este împărţită în 2 parţi: Debit, — la stânga —, Credit, — la dreapta.

*e)* La debitul contului se înregistrează operaţiunile pe credit, pentru care are; *să dea*, persoana căreia s'a deschis contul, al cărei nume este scris în capăt la mijlocul contului.

La creditul contului se înregistrează operaţiunile pentru care are: *să ia* persoana al cărei nume este scris în capăt, la mijlocul contului.

Soldul contului reprezintă suma ce are să dea sau are să ia acea persoană.

*f)* Soldul fiind debitor însemnează că acea persoană are să dea acea sumă.

Soldul fiind creditor, însemnează că are să ia.

Totalul sumelor dela debitul contului fiind egal cu cel dela credit, adică fiind contul soldat, însemnează că acea persoană nu mai are să dea nimic, sau invers, nu mai are să ia nimic.

Prin această sistemă de contabilitate se cunoaşte numai situaţiunea persoanelor cari au făcut operaţiuni pe credit, adică: cât mai au de dat sau cât mai au de primit din creditul ce li s'a acordat.

Situaţiunea Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei nu se poate cunoaşte decât făcând Inventarul; iar câştigul sau paguba nu se poate şti decât făcându-se diferenţa între Inventarul precedent şi Inventarul nou făcut.

După acest sistem însă nu se poate şti de unde a provenit câştigul sau paguba.

### 2. — *Sistemul de contabilitate în partidă mixtă*

Acest sistem de contabilitate este o completare a sistemului de contabilitate în partidă simplă.

Această completare constă în faptul că, pe lângă contul ce se deschide fiecărei persoane pentru operaţiunile pe credit, se mai face înregistrare şi de mişcările valorilor, fie operaţiunile făcute pe credit, fie regulate în alt mod.

Pentru aceasta, după sistema de contabilitate în partidă mixtă, pe lângă registrele necesare ţinerii socotelilor după sistema de contabilitate în partidă simplă, se mai întrebuinţează şi alte registre, proprii acestui sistem, în care se înregistrează mişcările diferitelor valori cari intră şi ies din Casa de comerţ, Intreprindere sau Administraţie.

Numărul acestor registre depinde de natura valorilor şi de desvoltarea ce voim să dăm înregistrărilor pentru a avea cât mai multe învăţăminte.

Astfel vom avea:

*Registrul de Cassa*, în care se înregistrează intrarea şi eşirea numerarului.

*Registrul de Mărfuri*, pentru mărfurile intrate şi eşite.

*Registrul efectelor de încasat*, pentru intrarea şi eşirea efectelor ce avem de încasat.

*Registrul efectelor de plată*, pentru eşirea şi intrarea efectelor ce avem de plătit. Şi altele.

Pentru efectele de încasat sau de plată, mai este un *Registru Scadenţar*, de unde să ştie pentru fiecare efect, ziua când este de incasat sau de plătit.

### 3. — *Sistemul de contabilitate în partidă dublă*

Sistemul de contabilitate în partidă dublă luă naştere din necesitatea controlării înregistrărilor.

Acest control se făcu prin trecerea unei aceleaşi operaţiuni, în acelaş timp la 2 conturi, opuse însă, adică: odată la debitul unui cont, apoi la creditul altui cont.

Prin urmare, după acest sistem, toată împletitura cunoştinţelor se făcea contului, oricum ar fi fost regulată operaţiunea şi ori şi ce ar fi reprezintat suma.

Pentru aceasta s'a deschis cont pentru capital, persoane, valori şi rezultate — cheltueli, pagube, câştiguri.

Şi pentrucă în orice schimb sunt două părţi egale: Partea care primeşte şi Partea care dă, opuse şi ele, a urmat de aci că şi contul care reprezintă una din aceste părţi ale schimbului să fie egale; de aci:

Debit=Credit, sau Contul debitor=Contul creditor.

Aşa că, după sistema de contabilitate în partidă dublă, baza înregistrărilor este „Contul", iar baza controlului Debitul = Creditul.

Având acestea în vedere, pentru orice operaţiune, înregistrare făcută în strată, se caută ca, înainte de a fi înregistrată în jurnal, să se separe: Contul Debitor şi Contul Creditor, adică se făcea: *Analizarea operaţiunilor în registrul strata.*

Când era să se înregistreze în registrul jurnal, se începea cu arătarea conturilor, adică cu *Titlul operaţiuni*, după care urma operaţiunea. Această formă dată înregistrării operaţiunilor în jurnal s'a numit: *Articol de jurnal;* iar scriindu-se în jurnal s'a numit: *Redactarea articolului în jurnal.*

Şi având în vedere împărţirea contului în 2 părţi: întâi, la stânga, Debit şi apoi, la dreapta, Credit, s'a convenit ca şi la redactareea acticolului în jurnal, să se înceapă cu Contul Debitor şi să urmeze Contul Creditor.

Din operaţiunile făcute, însă, nu fiecare parte a schimbului cuprindea numai câte un cont, unele din ele cuprindea prima parte un cont; iar a doua parte 2 sau mai multe conturi, ori invers; altele cuprindea prima parte ca şi a doua parte a schimbului, a operaţiunei, câte 2 sau mai multe conturi.

Din aceste diferite feluri de schimburi, operaţiuni, s'a dat şi forme diferite de înregistrare în jurnal, a dat prin urmare la 3 feluri de articole:

*Articole simple*, al căror titlu este compus din un cont debitor şi unul creditor.

*Articole mixte*, al căror titlu este compus din un cont debitor şi mai multe conturi creditoare.

*Articole compuse* sau *duble*, al căror titlu este compus din 2 sau mai multe conturi debitoare şi două sau mai multe creditoare.

Din registrul jurnal, operaţiunile redactate sub formă de articole, se înregistrează în registrul Cartea-mare, la conturile indicate în articolele din jurnal.

Din timp în timp, cât mai des însă, ca să se constate că s'a înregistrat bine în Cartea-mare, se făcea un tablou pe foaie separată, în care se înscria, la stânga totalul debitului fiecărui cont; iar la dreapta, totalul creditului fiecărui cont, după care se făcea totalul lor. Aceasta s'a numit: Balanţa de verificare a conturilor din registrul Cartea-mare. Când acest tablou cuprinde şi soldurile conturilor, se numea: Balanţa de verificare şi de situaţiunea conturilor.

## Contabilitatea în partida simplă

### Jurnalul

Pag. 1 — Pag. 2

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 Iulie | | | | 2 Sept. | | |
| 1 | *N. Petrescu* să ia | | | 2 | *G. Ionescu* să ia | | |
| | Valoarea facturii s) plata 3 l. lei . . | | 1000 — | | Plata în numerar, val. fact. m) din 2 Iulie | | 500 — |
| | 2 detto | | | | | | |
| 2 | *G. Ionescu* să dea | | | | | | |
| | Valoarea facturii mele, plata 2 luni . . . . | | 500 — | | | | |
| | 3 detto | | | | | | |
| 3 | *R. Georges.* să ia | | | | | | |
| | Suma împrumutată de plată la 30 Sept. lei | | 500 — | | | | |

## Cartea Mare

### N. Petrescu

Pag. 1 — Pag. 1

| *Debit* | | | | | *Credit* | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Iulie | 1 | Factura s) pl. 3 l. . . . | 1 | 1000 — |

### G. Ionescu

Pag. 2 — Pag. 2

| *Debit* | | | | | *Credit* | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 2 | Factura n) pe 2 luni . . | 1 | 500 — | Sept. | 2 | Pl. numer., fact. m) 2 Iul. | 2 | 500 — |

### R. Georgescu

Pag. 3 — Pag. 3

| *Debit* | | | | | *Credit* | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Iulie | 3 | Suma împr. pl. 30 Sept. | 1 | 500 — |

BUJAS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

# Contabilitatea în partidă mixtă

## Jurnalul

Pag. 1 — Pag. 2

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 Iulie | | | | 2 Sept. | | |
| 1 | *N. Petrescu* să ia | | | 2 | *G. Ionescu* să ia | | |
| | Valoarea facturii s) pl. 3 luni . . . . . | 1000 | — | | Plata în numerar val. facț. m) din 2 Iulie . | 500 | |
| | 2 detto | | | | | | |
| 2 | *G. Ionescu* să dea | | | | | | |
| | Valoarea facturii m. pl. 2 luni . . . . . | 500 | — | | | | |
| | 3 detto | | | | | | |
| 3 | *R. Georges.* să ia | | | | | | |
| | Suma împrumutată de plată la 30 Sept. . | 500 | — | | | | |

## Cartea Mare

Pag. 1 — Pag. 1

### N. Petrescu

| Debit | | | | | | Credit | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Iulie | 1 | Fact. s) pl. 3 l. . . . | 1 | 1000 | — |

Pag. 2 — Pag. 2

### G. Ionescu

| Debit | | | | | | Credit | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 2 | Fact. m.) pl. 2 l. . . . | 1 | 500 | | Sept. | 2 | Pl. numer., fact. m.) 2 Iul. | 1 | 500 | — |

Pag. 3 — Pag. 3

### R. Georgescu

| Debit | | | | | | Credit | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Iulie | 3 | Suma împr. pl. 30 Sept. | 1 | 500 | — |

## Registrele valorilor

### Registrul Mărfurilor

| Intrări | | | | | | Eşiri | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 1 | *N. Petrescu,* fact. s) . . | 1000 | — | | Iulie | 2 | *G. Ionescu,* fact. m.) . . | 500 | — | |
| » | 4 | *V. Dimitriu* fact. s) . . | 500 | — | 1500 — | » | 3 | *D. Vasiliu,* fact. m.) . . | 500 | — | 1000 — |

## Registrul Banilor

*Incasări* — *Plăți*

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 3 | *D. Vasiliu,* fact. m.) incasat · | 500 | — | | | Iulie | 4 | *V. Dimitriu,* fact. s.) plătit · · | 500 | — | | |
| „ | | *R. Georgescu,* împrum. încas. | 500 | — | | | | | | | | | |
| Sept. | 2 | *G. Ionescu,* fact. 2 Iulie încas. | 500 | — | 1500 | — | | | | | | | |

## Contabilitatea în partidă dublă

Pag. 1

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 1 Iulie | | | | | | | 4 Iulie | | | | |
| 1 | | *Mărfuri* la *N. Petrescu* | | | | | 4 | | *Mărfuri* la *Cassa* | | | | |
| 4 | | Val. fact. s.) pl. 3 luni · | | | 1000 | — | 5 | | V. Dimitriu, factura s,) plătită lei · · · · · | | | 500 | |
| | | 2 detto | | | | | | | 2 Sept. | | | | |
| 2 | | *G. Ionescu* la *Mărfuri* | | | | | 5 | | *Cassa* la *G. Ionescu* | | | | |
| 4 | | Val. fact. m.) pe 2 luni | | | 500 | — | | | Incasat dela D-l G. Ionescu fact m.) din 2 Iulie · · · · · · · | | | 500 | |
| | | 5 detto | | | | | | | | | | | |
| 5 | | *Cassa* la *Următori* | | | | | | | | | | | |
| 4 | | *Mărfuri* | | | | | | | | | | | |
| | | D. Vasiliu, incasat fact. m.) · · · · · | 500 | — | | | | | | | | | |
| 3 | | *R. Georgescu* | | | | | | | | | | | |
| | | Suma împrumutată. · | 500 | — | 1000 | — | | | | | | | |

## Cartea Mare (Conturi de persoane)

Pag. 1

*Debit* — **N. Petrescu** — *Credi*

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | Iulie | 1 | Prin mărfuri | 1 | 1000 — |

Pag. 2

*Debit* — **G. Ionescu** — *Crédi*

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 2 | La Mărfuri . | 1 | 500 | — | | | | Sept. | 2 | Prin Cassa . | 2 | 500 — |

Pag. 3 — Pag. 3

**Debit** — **R. Georgescu** — **Credit**

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | Iulie | 3 | Prin Cassa. | 1 | 500 | — |

Pag. 4 — **Cartea Mare (Conturi de valori)** — Pag. 4

**Debit** — **Mărfuri** — **Credit**

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 1 | La N. Petres. | 1 | 1000 | — | | | Iulie | 2 | Prin G. Ionescu. | 1 | 500 | — | | |
| „ | 4 | „ Cassa. | 2 | 500 | — | 1500 | — | „ | 3 | „ Cassa | 1 | 500 | — | 1000 | — |

Pag. 5 — Pag. 5

**Debit** — **Cassa** — **Credit**

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 2 | La Diverşi | 1 | 1000 | — | | | Iulie | 4 | Prin mărfuri | 2 | 500 | — |
| Sept. | 3 | G. Ionescu | 2 | 500 | — | 1500 | — | | | | | | |

## B

## Metoadele de contabilltate

Metodul, dela numirea grecească „meta odos" este calea ce trebue să se urmeze pentru ajungerea la adevăr.

In privinţa aceasta s'a mers aşa de departe că s'a atribuit metodului întrebuinţat ajungerea la adevărul ştiinţific, cât şi la constatarea neadevărului.

Multă vreme s'a crezut că este un singur metod, un singur procedeu infailibil, aplicabil în toate ocaziunile, pentru a descoperi adevărul în ştiinţă.

S'a constatat însă că aceasta a fost un neadevăr. Nu este numai un metod, ci sunt mai multe. Sunt atât de multe câte cauze sunt.

Insă, metoadele întrebuinţate, mai în general, în ştiinţă, sunt: analiza şi sinteza.

De altfel metoda diferă după ştiinţă.

Contabilitatea fiind o ştiinţă experimentată, metoda contabilă cuprinde, ca la ori şi care altă ştiinţă experimentată, 3 părţi: observaţiunea, supoziţia, verificarea.

A observa este a culege faptele pentru a determina legile.

A supoza este a enunța legea, adică a o induce din faptele observate.

A verifica este a experimenta legile induse din observațiunea faptelor, prin urmare a vedea dacă se confirmă sau se contrazice cele observate și supozate.

Observațiunea confirmată, supoziția, adică ipoteza devine lege.

Din observațiunea faptelor contabile s'a născut sistemul științific al contabilității în partidă dublă, iar supozițiile, adică ipotezele enunțate din observațiunea acestor fapte, constituesc legile contabile, pentru verificarea cărora avem 4 metoade de experimentare.

I. — *Metodul clasic*, numit: Metodul Italian, Metoda Venețiană, (Modo di Venezia) și încă: Metodul vechi, Strața și Jurnal unic.

II. — *Metodul Jurnal-Cartea mare*, numit: Metoda Franceză și încă: Metoda Americană.

III. — *Metodul Logismografic*, numit: Metoda Cerboni.

IV. — *Metodul Centralizator*, numit: Metodul Jurnale multiple.

## C

## Modalități contabile

La punerea în aplicare a metoadelor contabile, li s'a adus de unii oarecari modificări, de ordine biurocratică, și anume: referitor la modul de înregistrare, pentru a evita unele erori; la forma și dispoziționea coloanelor din registre, pentru a înfățișa o situațiune mai clară; pentru păstrarea secretului unor anumite operațiuni sau conturi; în fine pentru un control mai lesnicios.

Aducerea la cunoștință a tuturor acestor modificări se făcea de regulă sub numele de: *Un nou metod de contabilitate* sau *Un nou metod de ținere de registre.*

In realitate însă, toate aceste metoade, nu sunt, până în ziua de azi, decât modalități în aplicațiune ale unuia din metoadele cunoscute. Și anume:

Modalitățile metodului clasic, Modalitățile metodului Jurnal-Cartea mare, Modalitățile metodului Logismografic, Modalitățile metodului Centralizator.

In privința aceasta nu puțin a influențat sentimentul național, ceeace a făcut să avem: modalitatea engleză, germană, rusească, americană, etc.

Alte modalități poartă numele cauzei care a determinat-o, dând naștere la: Contabilitatea secretă, Jurnal-Bilanț permanent Jurnal partizi.

Altele poartă numele autorilor cari le-a dat la iveală, le-a inventat și experimentat. Astfel avem: Jurnal Schaer, Metodul

Theodor Esersky (rusească), Jurnal F. Hügli, Metoda Pigier, Metoda Tissot, etc.

Din acest punct de vedere privită aplicațiunea contabilității, putem spune că fiecare instituție financiară, marile stabilimente industriale, comerciale, ca și fiecare întreprindere agricolă ori administrație, își are particularitățile sale în contabilitate.

Fiecare caută să aibă stabilită o astfel de contabilitate, ca să ajungă la rezultatul dorit, cu cât mai puțină cheltuială și cu un control crezut cât mai lesnicios.

Modalitatea contabilă ne arată, putem spune în foarte multe cazuri, mentalitatea întreprinzătorului, cum și caracterul temperamentul, precum și cunoștințele mai mult sau mai puțin complecte și înaintate ale contabilului sau țiitorului de registre.

---

## Caracteristica metodului și modalității contabile

### I

## Metodul Clasic

### Metodul vechi, metodul Italian, metodul Strața și Jurnal unic

La origină, metodul de contabilitate în partidă dublă se numea: „Metoda Italiană", pentrucă a fost născocită și întrebuințată mai întâi în Italia.

La Genua se găsește un registru al casierului municipal din 1348, care este ținut după acest metod.[1])

După italieni, negustorii germani au fost aceia cari au organizat registrele după acest metod.

Insă, cea dintâi carte cunoscută după acest metod de tinere de registre, a fost aceea a italianului Frater Lucas, Paciolus e Burgo Sepulchri, întitulată: Tractatus de computes et scripturis (1494).

Această carte de 25 pagini, cuprindea tot ce se știa despre această metodă, răspândită încă de mult timp în Italia și numită „Veneziana" sau „Modo di Venezia".

O carte, despre acest metod, a italianului Gerome Cardano, medic, filosof, și matematic, care a fost tipărită la Milano în 1539, se află la Universitatea din Torino.[2])

In Franța, cel dintâi tratat de contabilitate în partidă dublă se datorește lui De la Porte,[3]) apărut la 1673 și întitulată „La science des negociants et des Teneurs de livres".

---

1) C. Petrescu. — Contabilitate și Administrație, pag. 2.

2) M. I. Guillay, Tours.—La Tenue des livres de commerce en double partie.

3) M. Monginot.—Nouvelles études sur la comptabilité, préface, pag. II

Tratatul lui De la Porte constată adoptarea metodului italian de către comercianții francezi. Cartea a fost scoasă în mai multe ediții, în viață fiind autorul și un număr oarecare după moartea sa, fără să i se aducă vreo modificare mai importantă.

La noi în țară, cea dintâi carte care cuprinde noțiuni de contabilitate, în partidă dublă, poartă titlul: „Epistolar" pentru tot felul de corespondență și „Formular pentru ținerea catastișelor", tipărită cu litere chirilice de Vasilie Urzescu, Tipărirea s'a făcut în București la anul 1840 și a eșit dela tipar în 1841.

Tot în timpul acesta a început tipărirea unei traduceri a cărții lui J. Jaclot, profesor de contabilitate la Paris, partea I și II, de Dim. Iarcu, vechi profesor și inspector școlar, care a apărut în 1844, sub numele de „Dopia Scriptură" sau „Ținerea Catastișelor".

* * *

După acest metod, operațiunile se trec de pe acte sau documente întâi în Registrul Strața, iar de aici în Registrul Jurnal, din care apoi se trec la conturile respective în Registrul Cartea mare: Conturi generale și subdiviziuni de conturi.

La subdiviziunile de conturi, trecându-se tot din Jurnal, controlul lor se face cu conturile generale.

Având în vedere ordinea înregistrărilor, primul control se face între strață și jurnal, prin totalizarea coloanelor din aceste registre și egalarea lor, sau prin numerotarea înregistrărilor. Alții se mulțumesc numai să taie cu o linie în strață, operațiunea trecută în jurnal.

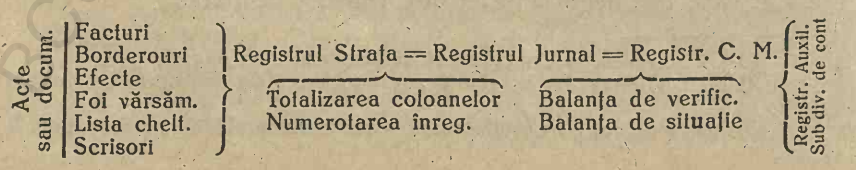
Al doilea control este pentru înregistrările din jurnal în Cartea-mare, prin totalizarea debitului și creditului din aceste registre și egalizarea lor constatată în balanța de verificare, sau numai prin egalizarea soldurilor conturilor debitoare și creditoare, din balanța de situațiune.

Operațiunile fiind foarte numeroase, registrul strața și jurnal se pot multiplica. Tot asemenea și registrul Cartea-mare.

Oricât ar fi de multe registrele, controlul lor constitue după acest metod o continuitate.

Înregistrările în strață și jurnal se fac de regulă sub formă de „articole".

In mod grafic organizarea înregistrărilor și controlul se pot reprezinta după acest metod, astfel:



Fiind însă mai multe registre ştraţe, jurnale, cărţi mari, cari nu corespund între ele, deoarece ele au continuitate, din care cauză şi divizionarea lor nu este raţională, acest control lasă mult de dorit, în ceeace priveşte trecerea din ştraţă în jurnal.

Pe de altă parte, pentru controlul dintre jurnal şi cartea-mare, ar trebui ca în balanţa de verificare să se cuprindă şi debitul, ca şi creditul conturilor soldate, fapt care face ca balanţa de verificare să cuprindă o mulţime de conturi, cari nu mai au nici un rost.

Din aceste cauze sunt admise după acest metod eliminările de sume şi suprimările de conturi generale. De aci însă alte mari inconveniente, şi anume: denaturarea operaţiunilor, suprimarea învăţămintelor de cari întreprinzătorul are întotdeauna trebuinţă, conturile devin incomplecte şi de neînţeles, suprimarea oricărui control serios.

După acest metod, fiind chiar stabilit controlul între diferitele registre, el este numai un control al sumelor, nu şi al operaţiunilor, cari nu sunt controlate decât la conturile individuale, sau de specie; iar trecerea în aceste registre făcându-se după ce s'a trecut la conturile generele, cari le controlează, face ca constatarea erorilor să se facă mult mai târziu, ceeace este un mare neajuns la stabilirea responsabilităţilor personalului.

Tot din cauza acestor neajunsuri, jurnalul şi cartea-mare, ca şi conturile generale, cuprind greşeli multe şi este destul puţină neglijenţă şi lipsă de timp ca constatarea şi corectarea lor să întârzie mai mult timp.

Ca modalităţi la acest metod avem:

*Contabilitatea secretă*, care constă în a trece la un cont general tranzitoriu, un număr oarecare de operaţiuni asupra cărora credem necesar să se păstreze secrétul.

*Contabilitatea Jurnal-Partizi*, cum şi alte modalităţi în care jurnalul cuprinde coloanele dispuse în anumită ordine.

## Strata

| | | 1917 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 10 | Vânzarea de azi a mărfurilor cu b. g. şi cu mărunţişul lei . . . . . | 452 | 10 | 452 | 10 |
| „ | 15 | Cumpărat mărfuri dela D-l D. Petrescu în val. de lei. . . . . | 2500 | — | | |
| | | şi dat: În numerar lei . . . . . | | | 500 | — |
| | | Efectul meu o) s.) sc. 15 Sept. a. c. . . . | | | 2000 | — |
| | | Total lei . . . | 2952 | 10 | 2952 | 10 |

## Jurnalul

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 10 Iulie 1917 | | | | | |
| 1/2 | | *Cassa* la *Mărfuri gener.* | | | | | |
| | | Vânzarea de azi a mărfurilor cu b. g. și cu mărunțișul lei . . . . . | | | 452 | 10 | 452 10 |
| | | 15 detto | | | | | |
| 2 | | *Mărfnri gener.* la *Următori.* | | | | | |
| | | Cumpărat mărf. dela D-l D. Petrescu în val. de lei | | | 2500 | — | |
| 1 | | și dat: *Cassa,* în numerar lei . . . . . | | | | | 500 — |
| 3 | | *Efecte de plată* Ef. m.) o.) s.) sc. 13 Sept. | | | | | 2000 — |
| | | Total lei . . . | | | 2952 | 10 | 2952 10 |

## Cartea Mare

1 — 1

*Debit* — **Cassa** — *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 10 | La Mărf. gen. | 1 | 432 | 10 | | | | 1 | 500 | — | | |

2 — 2

*Debit* — **Mărfuri Gener.** — *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 15 | La Diverși | 1 | 2500 | — | | | Iulie | 10 | Prin Cassa. | 1 | 452 | 10 |

3 — 3

*Debit* — **Efecte de plată** — *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | Iulie | 15 | Prin Mărf. g. | 1 | 2000 | — |

## Modalitatea secretă

### Contabilitatea generală

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 10 Iulie 1917 | | | | |
| *Cassa* la *Mărfuri gener.* | | | | |
| Vânzarea de azi a mărfurilor cu b. g. și cu mărunțișul lei . . . . . | 452 | — | 452 | 10 |
| 15 detto | | | | |
| *Mărfuri gener.* la *Următori.* | | | | |
| Cumpărat marf. dela D-l D. Petrescu în val. lei . . | 2500 | — | | |
| și dat: *Cassa,* în numerar lei . . . . . | | | 500 | — |
| *Conturi private* lei . . . . . | | | 2000 | — |
| 20 detto | | | | |
| *Cassa* la *Conturi private* | | | | |
| Primit în numerar lei . . . . . | | | 5000 | — |

### Contabilitatea secretă

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 15 Iulie | | | | |
| *Contabil. gener.* la *Efecte de plată* | | | | |
| Efect. n.) o.) D. Petrescu, val. fact. de azi sc. 15 Sept. . . . . | | | 2000 | — |
| 20 detto | | | | |
| *Contabilitatea gener.* la *Capital* | | | | |
| Incasat câștigul dela loterie lei. . . . . | | | 5000 | — |
| *Efecte de primit* la *Contabil. gener.* | | | | |
| Primit un efect dela D-l G. Popescu pentru regularea facturei n.) lei . . . . . | | | 2000 | — |

---

II

## Metodul Jurnal — Cartea Mare

### Metodul Frances, acum: Metodul American

In Franța, Degranges, pentru a aduce la îndeplinire prevederile art. 8 cod. com., aduse în 1795 o modificare metodei italiene, prin introducerea unui nou metod, numit: „Jurnalul-Cartea-Mare.

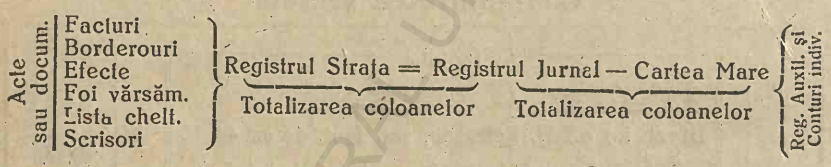
După acest metod, Jurnalul și Cartea-mare sunt întrunite într'un singur registru, de unde și poartă numele.

Partea caracteristică a metodului este că controlul între Jurnal și Cartea mare se face aproape automăt, în fiecare zi, sau la finitul fiecărei foi a jurnalului, prin totalizarea celor 2 părți ale conturilor și egalizarea lor cu totalul coloanelor respective ale jurnalului.

Pe de altă parte, după acest metod, Jurnalul și Cartea mare fiind în acelaș registru și pe aceiași pagină, descrierea operațiunilor în Jurnal servește și pentru sumele corespunzătoare dela conturi, ceeace este o scutire de timp și o evitare de erori prin nerepetarea descrierilor operațiunii; chiar greșeala făcută se găsește foarte ușor prin verificarea sumelor dela conturi cu suma respectivă din coloanele jurnalului.

Desavantajul ce se atribue acestui metod, din cauza formei, necesitând un registru lung, după numărul conturilor din Cartea mare, se poate evita foarte bine, făcându-se o clasificare rațională a conturilor, reducându-se numărul celor de primul rând, iar cu modul acesta se înlesnește mult și diviziunea muncii.

Inregistrările și controlul după acest metod se pot reprezinta în mod grafic astfel:




Controlul operațiunilor se face însă asemenea în registrele auxiliare și la conturile individuale, adică acelaș neajuns ca la metodul clasic: Constatarea târzie a erorilor operațiunilor.

Ca modalități mai principale la acest metod avem:

*Jurnal-Carte mare fără formulare de articole de jurnal*, ci numai prin descrierea operațiunilor.

*Jurnal-Carte mare cu anumite grupări de conturi*, ca să putem avea anumite situațiuni; saù pentrù a păstra secretul anumitor operațiuni.

| Folio C. pers. D. | Folio C. pers. C. | DETALIUL OPERAT. — 1 Ian. — | Suma cont. | Total articol | Cont person. D. | Cont person. C. | Cassa D. | Cassa C. | Mărfuri D. | Mărfuri C. | Ef. de primit D. | Ef. de primit C. | Efecte de pl. D. | Efecte de pl. C. | Prof. şi Per. D. | Prof. şi Per. C. | Mobilier D. | Mobilier C. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | *Următori* la *Capital* | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Activul Cassei. . . . . | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | *Cassa*, în numerar. . . . | 2000 — | | | | 2000 — | | | | | | | | | | | |
| | | *Mărfuri gen.* | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Div. mărfuri . . . . . | 50000 — | | | | | | 50000 — | | | | | | | | | |
| | | *Efecte de primit* | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Div. cf. conf. invent. . . | 10000 — | | | | | | | | 10000 — | | | | | | | |
| | | *Mobilier* div. | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Mobilier lei. . . . . | 2000 — | | | | | | | | | | | | | | 2000 — | |
| | | *Diverşi Clienţi* | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | P. Ionescu lei 1000 . . . . | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | P. Dobrescu lei 2000 . . . | 3000 — | | 3000 — | | | | | | | | | | | | | |
| | | *Chelt. gener.* | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Div. chelt. anticip. . . . . | 3000 — | 70000 — | | 70000 — | | | | | | | | | 3000 — | | | |
| | | 1 Ian. | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | *Capital* la *Următori* | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | *Div. Creditori* | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | G. Popescu. . . 2000 | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | I. Dumitrescu . . 5000 | 7000 — | | | 7000 — | | | | | | | | | | | | |
| | | *Ef. de plată* | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Div. cf. de pl. . . . | 10000 — | 17000 — | 17000 — | | | | | | | | | 10000 — | | | | |
| | | | | 87000 — | 20000 — | 77000 — | 2000 — | | 50000 — | | 10000 — | | | 10000 — | 3000 — | | 2000 — | |

## Modalităţi ale Metodului Jurnal—Cartea mare

*Noul Jurnal-Cartea mare* — Nouveau Journal — Grand Libre, par: Cornet Bichart.

„Tip de contabilitate uniformă, care prin o combinaţiune din cele mai simple, prezintă zi cu zi, în ansamblu, prin mijlocul unui tablou sinoptic, o continuă comparaţiune a tuturor operaţiunilor ce face un comerciant, şi dă zilnic situaţiunea activului pasivului, beneficiilor şi pagubelor.

*Noua contabilitate* — Comptabilité Nouvelle, par L. Tissot.

„Această modalitate nu este decât o modificare a metodului Jurnal-Cartea mare.

Jurnalizarea nu este decât o descriere a operaţiunilor fără formularea de articole.

Jurnalul are 2 coloane: coloana din stânga, pentru persoanele debitoare; iar cea din dreapta, pentru persoanele creditoare.

Cartea mare cuprinde 4 coloane, fiecare cuprinzând o categorie de conturi: 1. Mărfuri, 2. Efecte de primit, 3. Numerar Toate aceste 3 categorii de conturi figurează sub denumirea de: Valori de schimb.

4. Rezultate.

Coloana efectelor de primit are la început şi la fine câte o nouă coloană pentru numărul efectelor intrate şi eşite.

Conturile din Cartea mare sunt deschise pe o singură pagină, având în partea dreaptă 3 coloane: 1. Suma debitoare, 2. Suma creditoare, 3. Solduri (situaţia contului).

# JURNALUL

| Folio Cartea Mare | D sau C | DETALIUL ARTICOLELOR | Persoanele din schimb: Debitori D. | Persoanele din schimb: Credit. C. | Valori de schimb: Mărfuri Intrări D. | Mărfuri Eşiri C. | No. intr. | Ef. de primit Intrări D. | Ef. de primit Eşiri C. | No. eşiri | Numerar Intrări D. | Numerar Eşiri C. | Rezultate: Pierderi D. | Rezultate: Benef. C. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Conform Inventarului din 1 Ianuarie . . . . . | | | | | | | | | | | | |
| | | Efectul A. — Bucureşti sc. 31 Ian. . . . . | | | | | 1 | 250 — | | | | | | |
| | | „ B. — Ploeşti „ 15 Fevr. . . . . | | | | | 2 | 500 — | | | | | | |
| | | „ C. — Buzău „ 15 Martie . . . . | | | | | 3 | 750 — | | | | | | |
| | | 3 efecte 1500 lei. — Numerar 325,75 2 Ian. | | | | | 3 | 1500 — | | | | | | |
| 2 | C. | *D. Petrescu*—Piteşti—Factura sa din 15 Decem., valoare 15 Martie. | | 525 75 | 525 75 | | | | | | | | | |
| 1 | D. | *R. Dobrescu* — Bucureşti, factura mea | 250 — | | | 250 — | | | | | | | | |
| | | Caşimir 5 m. à 20 lei . . . . . 100 | | | | | | | | | | | | |
| | | Taftа 10 m. à 15 lei . . . . . 150 | | | | | | | | | | | | |

No. 1

## Cartea Mare

| Iniţialele şi folio Aux. | Data | D. C. | R. Dobrescu Bucureşti | Debit | Sume sold. | Credit | D. C. | Situaţia contul. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| I. 1 | Iun. 2 | D. | Factura mea . . . . . | 250 — | a. | | | |
| „ 1 | „ 2 | D. | „ „ . . . . . | 150 — | a. | | | |
| „ 1 | „ 10 | C. | In numerar . . . . . | — — | a. | 100 — | | |
| „ 2 | „ 15 | D. | Factura mea . . . . . | 200 — | b. | | D. | 500 — |

## Cartea Mare

No. 2

| Iniţialele şi folio Aux. | Data | D. C. | D. Petrescu Piteşti | Debit | Suma sold. | Credit | D. C. | Situaţia contul. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| J. 2 | Ian. 2 | C. | Factura s). . . . . | | | 525 75 | | |

După această modalitate, jurnalul nu se începe, ca la metodul italian și la metodul jurnal-cartea mare, cu înscrierea contului Capital, ci cu Efectele de primit și cu numerarul aflat în casă la facerea inventarului.

Nu se înscrie nici: Mărfuri, Mobilier, Imobil, Acțiuni, Obligațiuni, Efectee de plată, astfel că se poate lăsa jurnalul expus la vederea tuturor.

*Partida dublă perfecționată, simplificând Jurnalul—Cartea Mare*—Pottier Gruson:

Modalitatea aceasta nu schimbă în nimic principiile partidei duble.

Această modalitate nu este decât Jurnalul-Cartea mare, cu singura modificare că tabloul conturilor generale, în loc să fie la dreapta fiecărei pagini a jurnalului, este la începutul cărții-mari, adevăratul său loc, sau într'un registru separat după trebuință.

Conturile generale pentrucă n'au trebuință de detalii, sunt deschise într'un tablou numit „Tabloul conturilor generale".

Aceste conturi reprezintă: banii, mărfurile, titlurile, și în fine tot ce servește la mutațiuni.

Conturile principale și particulare, cari în tablou sunt trecute la „Conturi diverse", sunt deschise în registrul Cartea-mare.

Conturile generale, de regulă, sunt foarte reduse.

---

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITARĂ

## Jurnalul

2 Ian.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 1 | *Cassa* la *Capital* | | |
| | | Capitalul în numerar adus în întreprindere, lei . . | | 20000 — |
| | | 2 detto | | |
| 2 | 2 | *Mărfuri generale* la *G. Ionescu* | | |
| | | Valoarea facturei sale, lei . . . . . | | 1000 — |
| | | 3 detto | | |
| 1 | 3 | *R. Dobrescu* la *Mărfuri generale* | | |
| | | Valoarea facturei mele, lei . . . . . | | 500 — |
| | | 4 detto | | |
| | 4 | *Cassa* la *Mărfuri generale* | | |
| | | Vânzarea de azi cu b. g. . . . . | | 300 — |

## Jurnalul

2 Ian.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2 | 5 | *G. Ionescu* la *Următori* | | |
| | | *Cassa* | | |
| | | Plata facturei sale, lei . . . . . | 980 — | |
| | | Profit și Pierderi | | |
| | | Scontul la factură, lei . . . . . | 20 — | 1000 — |

## Tabloul conturilor generale — Ianuarie

| N-rul articolelor din jurnal | Cont. Div. | | Debitori | | Cassa | | Mărfuri | | Ef. de prim. | | Ef. de plată | | Mobil. și Mat. | | Chelt. gen. | | Prof. și Pierd. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | | 20000 — | | | 20000 — | | | | | | | | | | | | | |
| 2 | | 1000 — | | | | | 1000 — | | | | | | | | | | | |
| 3 | | | 500 — | | | | | | | | | | | | | | | |
| 4 | | | | | 300 — | | | 500 — | | | | | | | | | | |
| 5 | 1000 — | | | | | 980 — | | 300 — | | | | | | | | | | |
| Total D. | 1000 — | | 500 — | | 20300 — | | 1000 — | 800 — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | 20 — |
| C | | 21000 — | | — | | 980 — | | | | — | | — | | — | | — | | 20 — |

## Tabloul general „Conturi Diverşi"

No. 1 **Capital**

| | | | | D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 2 | Prin Cassa—Capital numerar . . | 1 | | 20000 — |

No. 2 **G. Ionescu**

| | | | | D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 2 | Prin Marf. gen. fact. s). . . . . | 2 | | 1000 — |
| „ | 5 | La Diverşi pt. fact. s). . . . . | 5 | 1000 | |

## Tabloul general „Diverşi Debitori"

No. 1 **R. Dobrescu**

| | | | | D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 3 | La Marf. gen. fact. m.) . . . . . | 3 | 500 | |

No. 2

| | | | | D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|

## Tabloul general „Mărfuri"

No. 1 **Cafea**

| | | | | D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 2 | La G. Ionescu fact. s.) . . . . . | 2 | 00 | |
| „ | | Prin R. Dobrescu fact. m.) . . . | 3 | | 500 |

No. 2 **Zahăr**

| | | | | D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 2 | La G. Ionescu fact. ap. . . . . | 2 | 400 | |
| „ | 4 | Prin Cassa vânz. b. g. . . . | 4 | | 300 |

BCU IAŞI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

III

## Metodul Legismografic

### Metodul Cerboni

Baza ştiinţifică a contabilităţii a fost pusă în a II-a jumătate a secolului al XIX-lea, în Italia, când Comandorul Giusepe Cerboni, dădù la lumină „Logismografia".

Aci în Italia, în nici o epocă anterioară nu a fost atâta discuţiune şi atâta polemică, ca între anii 1870 şi 1880, între logismografici, de o parte şi partidublişti, de altă parte.

Lupta a fost însă câştigată de logismografişti, nu numai pe terenul teoretic, dar şi practic, prin punerea în aplicare a metodului „Logismografic", la contabilitatea statului, decretată la 15 Iunie 1877, în Italia.

Caracterul distinctiv al „Metodului Logismografic" este acela de a cuprinde grupări gradate raţionale a operaţiunilor, cari să ne arate diferite situaţiuni ale Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei.

Prima grupare a operaţiunilor are de scop să ne arate la orice moment, prin mijlocirea a 2 conturi fundamentale, situaţiunea aziendei.

Unul reprezintă pe *Proprietar*; iar celalt pe *Agenţi* (consemnatari şi corespondenţi).

Prin cel dintâi cont se stabileşte situaţiunea proprietarului, iar prin cel de al doilea stiuaţiunea agenţilor, consemnatari şi corespondenţi, şi prin care se arată drepturile şi obligaţiunile lor.

Faţă de această clasificare a operaţiunilor, raportul între aziendă—Casa de comerţ, Intreprindere sau Administraţie—, şi proprietar, acesta este creditorul activului şi debitorul pasivului patrimoniului, iar în raportul cu agenţii, consemnatari şi corespondenţi, aceştia sunt debitori ai activului şi creditori ai pasivului.

De aci, pentru orice fapt administrativ, suma dela debitul unui cont este egală cu acea dela creditul altui cont, aşa că între aceste 2 conturi se stabileşte o adevărată balanţă a patrimoniului.

Această egalitate trebue să fie şi între diferinţa dela debitul şi creditul contului proprietarului şi diferinţa dela debitul şi creditul agenţilor.

Cu modul acesta avem primul control a 2 conturi fundamentale.

Cel dintâi reprezintă situaţia economică a proprietarului, iar cel de al doilea situaţia juridică a consemnatarilor şi corespondenţilor.

Aşa că, după metodul Logismografic, contul proprietarului intervine în toate faptele administrative, atât modificative cât

---

1) Clitofonte Bellini—Ragioneria Generale, pag. 3.

și numai permutative; iar modul de funcționare a acestor 2 conturi ne dau în mod sintetic situațiunea aziendei.

Când aceste 2 conturi cuprind integritatea drepturilor și obligațiunilor, se numesc *conturi integrale*, dacă însă reprezintă numai diferința în plus sau minus, se numesc *conturi diferențiale*.

In cazul acesta din urmă, fiecare din conturile fundamentale se deosibesc în alte 2 conturi, se fac prin urmare 4 conturi fundamentale, corespunzătoare la 4 situațiuni diferite.

1. Conturile integrale ale proprietarului (conturi specifice) reprezintă diversele conturi cari constitue patrimoniul și dau *Situațiunea specifică a aziendei*.

2. Conturile integrale ale agenților (conturi juridice), reprezintă drepturile și obligațiunile consemnatarilor și corespondenților și dau: *Situațiunea juridică a aziendei*.

3. Conturile diferențiale ale agenților (conturi economice) cuprind diferențele în plus sau minus (câștigul și paguba) dându-ne patrimoniul net al proprietarului și *Situațiunea economică directă a aziendei*.

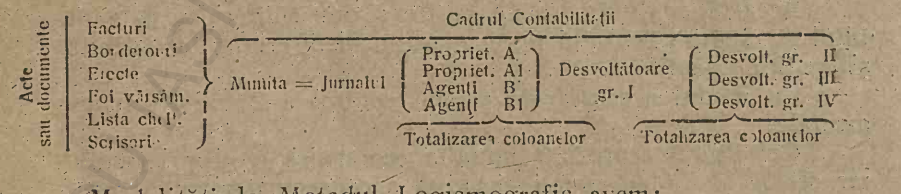
4. Conturile diferențiale ale agenților (conturi economice), reprezintă diferențele în plus sau minus provenite din obligațiunile și drepturile terților persoane, dând *Situațiunea economică inversă a aziendei*.

Controlul se face automat în fiecare desvoltător, prin totalizarea sumelor și egalarea cu coloana corespunzătoare din desvoltătorul imediat anterior.

La acest metod înregistrarea operațiunilor făcându-se la conturi mai întâi sintetic și apoi în desvoltătoare de diferite grade, urmează că și controlul se face tot astfel; prin urmare aceleași desavantaje în ceeace privește constatarea și găsirea erorilor ca și la metoadele precedente.

Numirea registrelor, forma și liniatura lor, sunt caracteristice acestui metod. Ele sunt: Cadrul contabilității, Minuța, Jurnalul și Desvoltătoarele de diferite grade: I, II, III, IV. Acestea ca registre principale ale metodului formează contabilitatea sintetică a aziendei.

In mod grafic acest metod se poate reprezenta astfel:




Modalități la Metodul Logismografic avem:

*Logismografia simplă*, care nu este decât metodul clasic sau metodul Jurnal-Cartea mare, sub formula logismografică.

*Logismografia ordinară*, cu conturi integrale și diferențiale pentru proprietar și conturi integrale ale agenților.

*Logismografia completă*, cu conturi integrale și diferențiale atât pentru proprietar, cât și pentru agenți, așa ca să se poată avea cele 4 situațiuni ale aziendei.

***Model de registre și ordinea înregistrărilor după metoda logismografică.***

1. *Caurul contabilității* este schema generală a contabilității aziendei, indicatorul analitic al conturilor și coloanelor din registrul Jurnal și din Desvoltătoare.

| | Coloana de înreg. | Desvoltătoarele |
|---|---|---|
| **Jurnalul** | | |
| Numărul progresiv al minutei. . . . . | 1 | |
| Data. . . . . | 2 | |
| Descrierea operațiunii . . . . . | 3 | |
| Numărul și suma articolului în partidă dublă . . . | 4 | |
| Proprietarul . . . . . Debit . . | 5 | A $A^{bis}$ |
| Credit . . | 6 | |
| Agenți și corespondenți. . . . . Debit . . . | 7 | B $B^{bis}$ |
| Credit . . . | 8 | |
| Permutațiuni . . . . . Suma . . | 9 | |
| Desvoltat. | 10 | |
| A. *Valorile patrimoniului* (Situaț. specific.) | | |
| Numărul minutei în jurnal . . . . . | 1 | |
| Coloanele corespunzăt. coloanei 5 și 6 din jurnal D. | 2 | |
| C. | 3 | |
| Coloana corespunzăt. coloanei 9 din jurnal . . . . | 4 | |
| Bani . . . . . Debit . . | 5 | |
| Credit . . | 6 | |
| Mărfuri . . . . . Debit . . | 7 | $A^1$ |
| Credit . . | 8 | |
| $A^1$. *Mărfuri* | | |
| Numărul minutei din jurnal . . . . . | 1 | |
| Coloana corespunz. coloana 7 și 8 din D. . . . | 2 | |
| Desvoltatorul A . . . . . C. . . . | 3 | |
| Coloana corespunz. coloanei 9 din jurnal. . . . . | 4 | |
| Debit . . | 5 | |
| Credit . . | 6 | |

| | Coloana de înreg. | Desvoltătoarele |
|---|---|---|
| A^bis *Patrimoniul net.* (Situaț. econom. directă) | | |
| Numărul minutei din jurnal . . . . . | 1 | |
| Coloana corespunz. coloanei 5 și 6 din jurnal { D. | 2 | |
| Coloana corespunz. coloanei 5 și 6 din jurnal { C. | 3 | |
| Coloana corespunzătoare coloanei 9 din jurnal . . | 4 | |
| Patrimoniul net . . . . . { Debit . . | 5 | |
| Patrimoniul net . . . . . { Credit . . | 6 | |
| | 7 | |
| | 8 | |
| B. *Agenți și corespondenți* (Situaț. juridică) | | |
| Numărul minutei din jurnal . . . . . | 1 | |
| Coloana corespunz. coloanei 7 și 8 din jurnal { D. | 2 | |
| Coloana corespunz. coloanei 7 și 8 din jurnal { C. | 3 | |
| Coloana corespunzătoare coloanei 9 din jurnal . . | 4 | |
| Casierul . . . . . { Debit . . | 5 | |
| Casierul . . . . . { Credit . . | 6 | |
| Magazinerul . . . . . { Debit . . | 7 | |
| Magazinerul . . . . . { Credit . . | 8 | |
| Debitori cambiali . . . . . { Debit . . | 9 | |
| Debitori cambiali . . . . . { Credit . . | 10 | |
| B^1 *Corespondenți în cont corent* | | |
| Numărul minutei din jurnal. . . . . | 1 | |
| Coloanele corespunz. coloanelor 17 și { Debit . . | 2 | |
| 18 din Desvoltatorul B . . . . . { Credit . . | 3 | |
| Coloana corespunzătoare coloanei 9 din jurnal . . | 4 | |
| G. Ionescu . . . . . { Debit . . | 5 | |
| G. Ionescu . . . . . { Credit . . | 6 | |
| R. Dobrescu . . . . . { Debit . . | 7 | |
| R. Dobrescu . . . . . { Credit . . | 8 | |
| B^bis *Patrimoniul net.* (Situaț. econ. inversă) | | |
| Numărul minutei din jurnal . . . . . | 1 | |
| Coloana coresp. coloanelor 7 și 8 din jurn. { Debit . . | 2 | |
| Coloana coresp. coloanelor 7 și 8 din jurn. { Credit . . | 3 | |
| Coloana corespunzătoare coloanei 9 din jurnal . . | 4 | |
| Patrimoniul net . . . . . { Debit . . | 5 | |
| Patrimoniul net . . . . . { Credit . . | 6 | |
| Profit și Pierdere . . . . . { Debit . . | 7 | |
| Profit și Pierdere . . . . . { Credit . . | 8 | |

*Registrul Minuta.* Acest registru cuprinde:

1. Numărul progresiv al operațiunii.
2. — Descrierea operațiunii.
3. Registrele și Desvoltătoarele, în care trebue să se facă înregistrarea.
4. Coloanele din Registre și din Desvoltătoare, în care trebue să se facă înregistrarea.
5. Suma de înregistrat.
6. Desvoltătoarele în care are să se facă înregistrarea fiecărei sume.

*Formarea Minutarului.* La formarea minutei, având în vedere operațiunea, ne servim de cadrul contabilității.

A. — Proprietarul este creditor de activul aziendei și de orice sumă care influențează activul, fie că se face numai o permutare sau chiar îl modifică.

B. — Agenții și Corespondenții sunt debitați cu sumele cari a fost creditat Proprietarul.

C. — Proprietarul este debitat cu pasivul aziendei și cu orice sumă care influențează pasivul, fie că se face numai o permutare, sau chiar îl modifică.

D. — Agenții și Corespondenții sunt creditați cu sumele cu care a fost debitat Proprietarul.

Aceasta dacă înregistrarea este făcută integral.

Când înregistrarea este făcută în mod diferențial, atunci toate operațiunile se reduc la fapte permutative; iar diferența trebuind să se treacă atât la Desvoltătoarele contului proprietarului, cât și la al Agenților și Corespondenților, se scrie suma dublă.

Operațiunile mai trebuind să fie trecute și în alte desvoltătoare, urmează că, la formarea minutei, să se arate și celelalte desvoltătoare, precum și coloanele în care mai trebue să se înregistreze operațiunea.

Dacă faptul contabil este numai permutativ și privește operațiunea pe diferiți agenți, se trece numai în coloana de permutări.

Pentru faptele modificative ale activului și pasivului, se înregistrează sumele în coloana proprietarului și agenților corespondenți, la debit sau la credit.

# Registrul Minuta

| | Descrierea operațiunilor | Registrele și Desvolt. | Coloana în care trebue să se facă înregistrarea | SUMA | Desvoltatoarele |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Iunie..... | Jurn. | 4 | 98000 — | ( A. A bis |
| | | | 6.7 | 68000 — | ( B. B bis |
| | Inscrierea activului și pasivului la inceputul exercițiului . . . | | 9 | 30000 — | A. B. |
| | *Activ* | A. | 3 | 68000 — | |
| | Numerar . . . . . 6000 | | 4 | 1500 — | |
| | Mărfuri . . . . . 60000 | | 6 | 6000 — | |
| | Cafea . . . . . 6000 | | 8 | 60000 — | A¹ |
| | Clienți . . . . . | | 12 | 17000 — | |
| | | | 13 | 10000 — | |
| | G. Ionescu . . . . 17000 17000 | A¹ | 3 | 6 000 — | |
| | Totalul activului . . . 83000 | | 6 | 60000 — | |
| | *Pasiv* | A bis. | 3.6 | 8000 — | |
| | Debitori . . . . . 5000 | | | | |
| | Furnizori . . . . . 10000 | B. | 2 | 63000 — | |
| | R. Dobrescu . 10000 | | 4 | 15000 — | |
| | Totalul pasivului . . 15000 15000 | | 5 | 6000 — | |
| | Capitalul net . . . . 6.000 | | 7 | 60000 — | |
| | | | 16 | 5000 — | |
| | | | 17 | 17000 — | |
| | | | 18 | 10000 — | |
| | | B¹ | 2 | 17000 — | |
| | | | 3 | 10000 — | |
| | | | 5 | 1700. — | |
| | | | 14 | 10000 — | |
| | | B bis | 2.5 | 68000 — | |
| 2 | Cumpărat cafea cu b. g., lei 1200 | Jurn. | 4.9 | 2400 — | A. B. |
| | | A. | 4.5.8 | 1200 — | A¹ |
| | | A¹ | 3.6 | 1200 — | |
| | | B. | 4.6.7 | 1200 — | |
| 3 | Vândut cafea cu b. gata lei 2500 | Jurn. | 4.9 | 5000 — | A. B. |
| | | A. | 4.6.7 | 2500 — | A¹ |
| | | A¹ | 2.5 | 2500 — | |
| | | B. | 4 5.8 | 2500 — | |
| 4 | Vândut cafea d-lui G. Ionescu, contra efect de plată 2 luni . . . . lei 3000 | Jurn. | 4.9 | 6000 — | A. B. |
| | | A. | 4.7.10 | 3000 — | A¹ |
| | | A¹ | 2.5 | 3000 — | |
| | | B. | 4.8.13 | 3000 — | |

# Jurnalul Logismografic

| No. minutei | Data | | DESCRIEREA OPERAȚIUNII | Numărul și suma artic. în part. dubl. | Proprietarul A. A. bis. | | Agenți și corespond. B. B. bis. | | Permutat. Suma | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| 1 | Iun. | 1 | Inscrierea activului și pasivului la începutul exercițiului. . . | 2 | 98000 — | 68000 — | 68000 — | — — | 30000 — | A. B. |
| 2 | „ | 2 | Cumpărat cafea cu b. gata, lei . . . 1200 | 2 | 2400 — | — — | — — | — — | 2400 — | A. B. |
| 3 | „ | 3 | Vândut cafea cu bani gata, lei . . . 2500 | 2 | 5000 — | — — | — — | — — | 5000 — | A. B. |
| 4 | „ | | Vând. d-lui G. Ionescu cafea, contra efect, plata 2 luni, lei 3000 | 2 | 6000 — | — — | — — | — — | 6000 — | A. B. |

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## A. Valorile care compun patrimoniul (Situaţia specifică a aziendei)

| No. minutei | Coloana corespunz. coloan. 5-6 jurn. | | Permutat parte din coloana 9 jurnal | Bani | | Mărfuri A¹ | | Creditori în cambie | | Creditori în cont | | Debitori în cont | | Debitori ef. | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | D. | C. | | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 |
| 1 | — | 68000 | 15000 | — | 6000 | — | 60000 | — | — | — | 47000 | 10000 | — | 5000 | — | — | — | — | — | — | — |
| 2 | — | — | 1200 | 1200 | — | — | 1200 | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 3 | — | — | 2500 | — | 2500 | 2500 | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 4 | — | — | 3000 | — | — | 3000 | — | — | 3000 | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — |

## A¹. Mărfuri

| No. minutei | Coloana coresp. col. 7 şi 8 Desvolt. A. | | Permutaţiuni parte din coloana 9 | Cafea | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | D. | C. | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 |
| 1 | — | 60000 | — | — | 60000 | | | | | | | | | | | | | | |
| 2 | — | 1200 | — | — | 1200 | | | | | | | | | | | | | | |
| 3 | 25 0 | — | — | 2500 | — | | | | | | | | | | | | | | |
| 4 | 3000 | — | — | 30' 0 | — | | | | | | | | | | | | | | |

## A bis Patrimoniul net şi variaţiunile sale (Situaţiunea economică directă a aziendei)

| No. minutei | Coloana corespunz. coloanei 5-6 din jurnal | | Permutat parte din coloana 9 jurnal | Patrimoniu net | | Speze şi Pierdere — Debit | | | | | | | Venituri şi Profituri — Credit | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Interese pasive | Scont pasiv. | Impozit şi taxe | | Speze negoţ | Speze famil. | Avans neto | Interese active | Scont activ | Profit la Mărf. | | Venit. profes. | Pierderi nete | |
| | D. | C. | | D. | C. | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 |
| 1 | — | 68000 | — | — | 68000 | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — |

## B. **Agenţi şi corespondenţi** (Situaţiunea juridică a aziendei)

| No. minutei | Coloana coresp. col. 7 şi 8 din jurn. | | Permutat parte din col. 9 a jurn. | Casierul | | Magazion. | | Conserv. imobil. | | Conseervat. mobiller | | Debitori prin efecte | | Creditori prin efecte | | Corespond. B1 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | D. | C. | | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 |
| 1 | 68000 | — | 15000 | 6000 | | 60000 | — | — | — | — | — | — | — | — | 5000 | 17000 | 10000 |
| 2 | | | 120. | | 1200 | 1200 | | | | | | | | | | | |
| 3 | | | 2500 | 2500 | | | 2500 | | | | | | | | | | |
| 4 | | | 3000 | | | | 3000 | | | | | 3000 | | | | | |

## B¹. **Corespondenţi în cont corent** (Clienţi-Furnizori)

| No. minutei | Coloana coresp. coloan. 17 şi 18 Desvoltat. B | | Permut. parte din col. 9 jurn. | G. Ionescu | | | | | | | | R. Dobrescu | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 |
| 1 | 17000 | 10000 | — | 17000 | | | | | | | | | 10000 | | | | |

## B^bis. **Patrimoniul net şi variaţiunile sale.** (Situaţiunea economică inversă a aziendei)

| No. minutei | Coloana coresp. coloan. 7 şi 8 din jurnal | | Permutat parte din col. 9 jurnal | Patrimoniul net | | Profit şi Pierd. comerciale | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 |
| 1 | 6800 | | | 68000 | | | | | | | | | | | | | |

## Situația specifică. Desvoltătorul A

| *Activ* | | | *Pasiv* | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Banii | | 7300 | Debitori în cont — R. Dobrescu | | 10000 |
| Mărfuri, cafea | 55700 | 55700 | Debitori în efecte | | 5000 |
| Creditori în efecte | | 3000 | | | 15000 |
| Creditori în cont — G. Ionescu | 17000 | 17000 | Patrimoniul net lei | | 68000 |
| | | 83000 | | | 83000 |

## Situația juridică. Desvoltătorul B $B^1$

| *Debitori* | | *Creditori* | |
|---|---|---|---|
| Casierul | 7300 | Creditori în cont — R. Dobrescu | 10000 |
| Magazionerul | 55700 | Creditori în efecte | 5000 |
| Debitori în cont—G. Ionescu | 17000 | Patrimoniul net lei | 68000 |
| Debitori în efecte | 3000 | | 83000 |
| | 83000 | | |

## Situația economică directă. Desvoltătorul $A^{bis}$

| | |
|---|---|
| Patrimoniul net lei | 68000 |

## Situația economică inversă. Desvoltătorul $B^{bis}$

| | |
|---|---|
| Patrimoniul net lei | 68000 |

## Modalități la Metodul Logismografic

*Logismografia simplă.* — Logismografia simplă nu este decât Metodul clasic în formă logismografică.

După această modalitate jurnalul are 3 conturi:

1. Contul proprietarului; 2) Contul consemnatarilor; 3) Contul corespondenților. Fiecare cont are un desvoltător de primul rang: A, B, C.; iar fiecare din aceștia desvoltătoare de alt grad.

## Jurnalul

| No. progres. | Data | Operațiunea | Suma după partida dublă. | Proprietar. A | | Consemnat. B. | | Corespond. C. | | Permutaț. — | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| | | | | | | | | | | | |

*Logismografia ordinară* — Logismografia ordinară pune în evidență contul integral și diferențial al proprietarului și contul integral al agenților.

Este cea mai mult aplicată în practică.

## Jurnalul

| No. minutei | Data | Operațiunea | Numărul și suma artic. după partida dublă | Proprietar. A A bis | | Agenți și corespond. B. | | Permutaț. — | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| | | | | | | | | | |

*Logismografia complectă.* — Cu logismografia complectă se ține contul integral și diferențial al proprietarului și al agenților în așa mod că se poate avea cele 4 situațiuni ale aziendei, adică:

Situațiunea specifică și juridică ca și cea economică directă și inversă.

Logismografia complectă este aplicabilă în special la marile aziende comerciale cari au sucursale.

## Azienda cu sucursale

### Inventarul

| No. | DESCRIEREA | Casa Centrală | Sucursala ..... | Sucursala ..... | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| | Activul . . . | | | | |
| | — | | | | |
| | Pasivul . . . | | | | |
| | — | | | | |

## Cadrul contabilităţii

*Jurnalul*

—
—

A

Desvoltătorul care dă valorile active şi pasive a întregei aziende (Sit. specifică).

—
—
—

Abis

Desvoltătorul cari dă capital. net şi variaţiunile sale. (Sit. economică generală).

—
—
—

B

Desvoltătorul cari dă obligat. şi drepturile agenţiilor. (Situaţia juridică a agenţiilor).

—
—
—

$B^1$

Desvoltătorul agenţilor şi corespond. din Casa Centrală.

—
—
—

$B^2$

Desvoltătorul agenţilor şi corespond. din Sucurs. . . .

—
—

$B^3$

Desvoltătorul agenţilor şi corespond. din Sucurs. . . .

—
—

Bbis

Desvoltător cari dă capitalul net al agenţiilor cu variaţiunile sale (Situaţia econ. ale agenţiilor).

—
—
—

## Jurnalul Logimografic al Aziendei generale

| No. minutei | Data | Descrierea operaţiunii | Suma articol. după partida dublă | Proprietar. A. | A bis | Agenţii B. | B. bis | Permutaţ. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| | | | | | | | | | |

## IV

# Metodul Centralizător

## Metodul Jurnale multiple

Cu mersul progresiv al științei contabilității, după Italia veni iarăși rândul Franței, unde luă naștere un nou metod de contabilitate în partidă dublă.

Metodul „Centralizător", care se așează paralel metodului logismografic italian.

După acest metod operațiunile se clasifică mai întâi după felul lor, în registre sau jurnale analitice, cari împreună cu registrele auxiliare și cărțile mari cu conturile individuale, constituesc contabilitatea analitică a întreprinderii.

Inregistrarea se face în mod descriptiv, servindu-se de actele sau documentele cuvenite.

Pentru operațiunile diverse se destinează asemenea un astfel de registru sau jurnal.

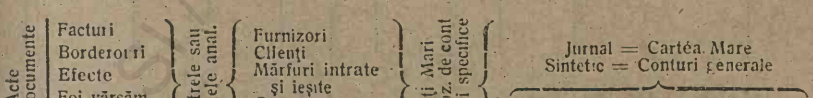
In fiecare zi, săptămânal, din 15 în 15 zile, lunar, sau altfel, după cum se simte necesitatea, se sintetizează operațiunile din registrele sau jurnalelee analitice și se compune jurnalul sau jurnalele sintetice, la cari corespund Cărți mari cu conturile generale.

Inregistrarea se face prin centralizarea înregistrărilor din registrele sau jurnalele analitice. Aceste rgistre constituesc contabilitatea generală sau centralizătoare.

După acest metod, registrul strata sau registrul minută este înlocuit prin mai multe jurnale analitice, de aceea și acestea trebuesc să îndeplinească formalitățile cerute de lege.

Controlul se face zilnic în fiecare registru și înainte de a se trece în registrele conturilor individuale, în registrele auxiliare și cele centralizătoare, așa că constatarea erorilor și urmărirea lor se face aproape imediat.

In mod grafic acest metod se poate reprezinta astfel:




Superioritatea acestui metod față de celelalte este că atât clasificarea operațiunilor în jurnalele analitice, cât și sintetizarea lor, prezintă cea mai mare elasticitate, având în vedere diferitele situațiuni ce voim să stabilim, față de scopul întreprinderii și de cerințele legale, administrative, cât și fiscale.

Ca modalități la metodul centralizător avem:

*Metoda Pigier*, care are jurnalul cu 3 sau 5 coloane, permițând clasificarea operațiunilor la conturi generale, după trebuință, cum și situațiunea generală a clienților și furnizorilor.

***Organizațiunea contabilă a unei afaceri comerciale sau industriale urmând Metoda de Centralizare de*** E. Dessart-Expert contabil. Profesor.—Bruxelle.

(Organisation comptable suivant la Méthode de Centralisation).

## Model de registru de comandă

| Data comenzii | Num. | Liberarea comenzilor | Data recepțiunilor |
|---|---|---|---|
| | | | |

## Model de registrul furnizorilor

| Luna | Folio Cartea Mare | Numele Furnizorilor | Valoarea brută a factur. | Scontul | Valoarea netă a factur. | Totalul factur. acceloras furniz | Total de trecut la credit. furniz. | Observ. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | |

## Model de registrul magazinului (Eșiri)

| Data | Designațiunea | Num. pieselor | Greut. | Prețul parțial | Fabrica | Repor. | Diverse | TOTAL | Observ. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | |

## Model de Registrul magazinului (Intrări și Eșiri)

| Data | Designațiunea | Num. pieselor | Greutat. | Prețul parțial | Total valoare | Totalul | | No. fișei | Numele furniz. sau Destin. | Observ. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Intrări | Eșiri | | | |
| | | | | | | | | | | |

BIBLIOTECA UNIVERSITĂȚII -IAȘI-



## Model de Fişă

| *No.* | Felul mărfii sau materiei | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Intrări | | | | | | Eşiri | | | | | | |
| Luna | Z. | Numele furniz. | Gr. | Vol. | Observ. | Luna | Z. | Numele clientului sau fabricaţ. | Gr. | Vol. | Observ. |
| | | | | | | | | | | | |

Fişele formează Cartea Mare a negustorului.

## Vânzare la termen

### Model de registrul eşirilor din magazin (vânzări)

| Cantitatea | Detailarea mărfurilor | Preţul unitar | Preţul total | Totalul vânzărilor contant | Observaţiuni |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

Se poate avea 2 registre la fel, unul pentru zilele cu soţ, altele pentru cele fără de soţ. Acest registru serveşte ca un bruion pentru trecerea in registrul Facturier.

### Model de Facturier

| Folio Cartea-Mare | Numele cumpărătorului | Folio Facturier |
|---|---|---|
| | | |

## Model de Registrul Clienţilor

| NUMELE CLIENŢ. | Folio C. M. | IANUARIE | | | Folio C. M. | FEVRUARIE | | | Folio C. M. | MARTIE | | | Folio C. M. | Se poate scrie 6 luni o pag. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Val. br. | Scont | Val. net. | | Val. br. | Scont | Val. net. | | Val. br. | Scont | Val. net. | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |

Dacă nu voim să ţinem seamă şi de scont, registrul poate avea câte o coloană pentru fie care lună: iar o pagină poate avea 12 luni.

Dacă clienţii sunt foarte variabili, atunci registrul în loc să aibă coloane pentru fie care lună, se scoate totalul lunar într'o coloană deosebită.

## Model de Registrul vânzărilor contant

| Cantitatea | DETALIAREA MĂRFURILOR | Preţu unitar | Preţul total | Totalul vânzărilor contant | Totalul zilei | Observ. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |

## Model de Registrul de Cassă

| Data | EXPLICAŢ. | Folio C. M. | Sume de trecut la creditul | | | Vânzările contant | Efecte de primit | Sucursala | Incas. p. cont. Div. | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Clien. | Div. | Banch. | | | | | |
| | Sold nou. . . | | | | | | | | | |
| | Total. . . | | | | | | | | | |
| | Sold preced. | | | | | | | | | |

| Data | EXPLICAŢ. | Folio C. M. | Sume de trecut la debitul | | | Chelt. generale | Fabricaţiunea | Sucursala | Plăţi pentru cont div. | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Furn. | Div. | Banch. | | | | | |
| | Total. . . | | | | | | | | | |
| | Sold în Cassă | | | | | | | | | |

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Model de Registrul intrărilor de efecte

| No. efect. | Data Intrării | Natura efect. | Suma | Numele şi domiciliul plătitor. | Folio C. M. | Cedant | Data creaţiunii | Scad. | Locul de plată | Creiatorul | Data Eşirii | La cine este cedat | Observaţiuni |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | | | | |

## Model de registrul eşirilor de efecte

| Data | Cesionarii | Folio C. M. | Numerar efect. | Scadenţa | Locul de plată | Valoarea cf. | Valoarea bord. | Valoarea lunară a remiz. | Scont, comis. borderou | Scont, comis. lunar |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | |

## Registrul scadenţar al efectelor

Dintre aceste registre, registrele sau jurnalele analitice cari servesc la formarea jurnalului centralizator sunt:

1) Registrul de Furnizori.

2) Registrul de intrarea şi eşirea mărfurilor: Materii prime, obiecte de consumaţiune, Produse fabricate.

3) Registrul de clienţi.

4) Registrul de cassă.

5) Registrul de intrarea efectelor.

6) Registrul de eşirea efectelor.

Afară de acestea mai sunt:

*Foile de salarii*, cuprinzând: Fabricaţiunea, Reparaţiunea, Cheltueli generale, etc.

*Registrul cheltuelilor generale*, cuprinzând: Apuntamente, Salarii, Gratificaţii, Furnituri de birou, Iluminat, şi încălzit, Cirajdurile, Telefon şi Telegraf, Timbre, Chirii, Contribuţiuni directe, Asigurări, Diverse.

## Registrele Contabilităţii Centrale

1) Jurnalul; 2) Cartea Mare a conturilor generale; 3) Cartea Mare a Furnizorilor; 4) Cartea Mare a clienţilor; 5) Registrul Inventar.

# Jurnalul

Acest articol s'a înregistrat după Registrul Furnizorilor.

Acest articol este înregistrat după registrul furniz.

Martie

*Următori* la *Furnizori* . . .

Valoarea facturilor pe luna Martie . . . . din registrul furnizorilor :

*Materii prime.* Valoarea materiilor intrate în această lună cf. registrelor de intrare . . . . . . .

*Obiecte de consumatiune.* Valoarea materiilor prime intrate în această lună conf. registrelor de intrare . . . . . .

*Mărfuri generale.* Valonrea mărfurilor intrate în această lună conf. registrelor de intrare . .

Martie

*Furnizori* la *Scont, comis. etc.*

Scontul şi comis. la facturile din Martie . . . . . .

Transport . . . . . .

Acest articol s'a înregistrat după Registrul de intrarea şi eşirea materiilor prime.

Acest articol s'a înregistrat după registrul de clienţi.

Report . . . . . .

Martie

*Următori* la *Materii prime.* . . .

Valoarea materiilor prime eşite în luna Martie . . . . conform registrului.

*Fabricatiune.* Valoarea materiilor întrebuinţate în luna Martie . . la fabricaţiune . . . . . .

*Reparatiuni.* Valoarea materiilor prime întreb. în luna Martie . . pentru reparaţiuni . . . . . .

*Cheltueli generale.* Valoarea materiilor prime întrebuinţate în luna Martie . . . . pentru . . .

Martie

*Clienţi* la *Mărfuri generale.* . . .

Vânzările pe termen din luna Martie . . conform registrului de clienţi . . . . . .

## Modalităţi la Metodul Centralizător

*Noua Ţinere de registre*, numită: Metoda practică de simplificaţiune şi de centralizaţiune (Nouvelle Tenue des livrés, dite: Méthode pratique de simplification et de centralization, par Pigier).

Organizaţiunea registrelor auxiliare este baza acestei modalităţi. In aceste registre se înscrie, după natura operaţiunilor, toate mişcările în ordinea cum ele se produc şi cu toate detaliile lor.

Aceste registre nu sunt altceva decât diviziunile jurnalului, şi întrunirea lor formează jurnalul însăşi.

Din aceste registre, înscrierile sunt reportate la conturile corespondenţilor, ceeace permite unei întreprinderi, oricare ar fi importanţa ei, de a ţine registrele sale perfect la zi.

Toate registrele se totalizează zi cu zi, la finele unei perioade oarecare de timp, la o lună, de ex., se înregistrează centralizarea tuturor registrelor în Jurnalul general, pentru a le reporta de aici la conturile generale.

Jurnalul general are 3 sau 5 coloane, după caz: ele ne dă clasificaţiunea foarte utilă pentru aflarea şi controlarea totalului balanţei.

El permite de a vedea dela prima dată toate operaţiunile şi a cunoaşte după voinţă situaţia generală a clienţilor şi furnizorilor, pentru care putem întrebuinţa conturile generale colective: *Diverşi Debitori* şi *Diverrşi Creditori*, sau unul singur: *Conturi personale*.

*Registrele auxiliare*. — Registre auxiliare sunt acelea în cari se înscriu, în ordinea datei, intrările şi eşirile de: numerar, mărfuri, etc. Ele servesc a compune jurnalul şi a face reportul în Cartea-mare şi la conturile de persoane.

Numărul registrelor şi dispoziţiunea lor este lăsată la apreciere. Ele variază după natura şi importanţa afacerilor. Insă cum ele formează baza contabilităţii, trebuesc ţinute cu cea mai mare îngrijire şi în ordinea cea mai bună.

Intre registre este şi *„Relevatorul lunar"*, care cuprinde 12 coloane de sume, pentru cele 12 luni ale anului.

Acest registru dă recapitulaţiunea facturilor făcute clienţilor în cursul fiecărei luni. Cu ajutorul acestui registru, comerciantul poate compara lunile şi anii; iar ţiitorul de registru nu are trebuinţă de a foileta conturile de persoane, pentru a aviza pe corespondenţi şi a dispoza asupra lor.

Alt registru indispensabil este *„Avizarea tratelor"*, care cuprinde: 1. Data avizelor, 2. trasii, 3. domiciliul, 4 şi 5 scontul şi suma, 6. scadenţa, 7. observaţiuni.

## Jurnalul general cu 3 coloane

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 Ianuarie | | | | | | |
| | *Următori* la *Balanța de Intrare* | | | | | | |
| | Lei 85943,30 după cum urmează: | | | | | | |
| | *Cassa*, în numerar . . . 1523,20 | | | | | | |
| | *Mărfuri*, aflate în magaz. 53420,10 | | | | | | |
| | *Ef. de primit*, în portofoliu 10500,— | | | | | | |
| | *B-ca Românească*, sold. c. 10000,— | | | | | 75443 | 30 |
| | *I. Petrescu*, sold. cont . . 1000,— | | | | | | |
| | *R. Dobrescu*, „ „ 500,— | | | | | | |
| | *N. Georgescu*, „ „ 5000,— | | | | | | |
| | *V. Dumitriu*, „ „ 4000,— | 10500 | — | | | | |
| | 1 detto | | | | | | |
| | *Balanța de intrare* la *următori*. | | | | | | |
| | Lei 85943,30 după cum urmează: | | | | | | |
| | la *Capital*, soldul cont. . . 74743,30 | | | | | | |
| | „ *Ef. de plată*, în circulaț. 5200,— | | | | | 79943 | 30 |
| | „ *G. Popescu*, sold. cont. 2000,— | | | | | | |
| | „ *M. Dumitrescu*, „ 1000,— | | | | | | |
| | „ *I. Florescu*, „ 3000,— | | | 6000 | — | | |
| | 2 detto | | | | | | |
| | *Mărfuri* la *următori*. | | | | | | |
| | la *G. Popescu*, factura s). 2000,— | | | | | | |
| | „ *I. Florescu*, „ 3000,— | | | | | | |
| | „ *M. Dumitrescu*, „ 1000,— | | | | | | |
| | „ *S. Davidescu*, „ 4000,— | | | 10000 | - | | |
| | Transport . . | 10500 | — | 16000 | — | 155386 | 60 |

## Alte diferite modalităţi

*Modalitatea camerală* (Kameralistische Buchhaltung). Contabilitatea publică a statelor germane de Mathia Puechberg.

Caracteristica acestei modalităţi este separaţiunea completă a contabilităţii numerarului de aceia a materiei.

Contabilitatea numerarului, în sensul acestei modalităţi, cuprinde nu numai încasările şi plăţile, dar încă angajamentele şi neplăţile destinate a fi transformate în numerar.

## Jurnalul cameral de cassă

| No. de ord. | Data şi descrierea operaţiunii | Incasări | Plăţi | Referinţa C. M. |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

*Statmografia.* — Statmografia însemnează înregistrarea prin balanţare, aplicată de profes. Emanuele Pisani di Modica.

| No. de ordine | Data | Operaţiunea | Suma în partida dublă | Proprietarul Patrimoniul şi rezultate A | | Agenţia B. | | | | Proprietarul Benef. şi Chelt. exerciţiului | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Consemnatari B' Bunuri mat. | | Corespond. B" Cred. şi Deb. | | | |
| | | | | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
| | | | | | | | | | | | |

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Jurnal Permanent (F. Hügli)

August 19

| AFACEREA | | | Conturile din Cartea-Mare | | Situaţiunea intreprinderii | | | | Rezultatul intreprinderii | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | I Activ | | II Pasiv | | III Rezult. | | IV Capital | |
| Ziua | Explicaţia | Suma | Debitor | Credftor | Deb+ | —C. | D.+ | —C. | D.— | +C. | D.— | +C. |
| | | | | | | | | | | | | |

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

# Jurnal American

Iulie 19

| Debit | | | | | | | Fol. | Data și Explicația | Fo'. | Credit | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Scont 6 | Efecte 5 | Mărf. 4 | Credit. 3 | Debit. 2 | Cassa 1 | Bilanț | | | | Bilanț | Cassa 1 | Debit. 2 | Credit. 3 | Mărf. 4 | Efecte 5 | Scont 6 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Metoda Rusească (Theodor Esersky)

| Data | Specificarea afacerilor | Suma afacerilor | Cassa | | Valoarea obiectelor | | Creanţele | | Obligaţiunile | | Rezultatul sau Capitalul | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Incasări | Plăţi | Primiri | Eşiri | Primiri | Eşiri | Primiri | Eşiri | Pierderi | Profite |
| | | | | | | | | | | | | |

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Jurnal, — Modalitatea Schaer

| Ziua | Registrele Auxiliare | Afacerile pe luna . . . . | Folio C. M. | | Titlurile conturilor | Contul de disponibil | | Diverse conturi | | Conturile de rezultate și capital | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
| | | | | | | | | | | | |

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Modalitatea Jurnal-partizi, de I. Nădejde

| Sumele | | | No. Debit precedent | No. curent | No. Credit precedent | | Sumele | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Totale | din articole | Total raport | | | | | Total report | din articole | Totale |
| | | | | 1 Ianuarie | | | | | |
| | 50000 | | *Cassa* | 1 | *Capital* | | | 50000 | |
| | | | Capitalul în numerar al D-lui G. Ionescu lei 50000 | | | | | | |
| | | | | 15 detto | | | | | |
| | 2000 | | *Salarii* | 2 | *Cassă* | | | | |
| | | | Plătit salariul personalului . . . . . lei 2000 | | | | | 2000 | |
| | | | | 18 detto | | | | | |
| | 10000 | | *Mărfuri.* | 3,2 | *Cassa* | | | 10000 | 12000 |
| | | | Cumpărat dela d-l N. Dumitrescu, cf. fact. de azi, coloniale de lei 10000 | | | | | | |
| | | | | 25 detto | | | | | |
| | 5000 | | *Cassa* | 1,4 | *Mărfuri* | | | | |
| | | | Vândut mărfuri în valoare de . . . . . lei 5000 | | | | | 5000 | |
| 56000 | 1000 | | | 4 | *Rez. mărf.* | | | | |
| | | | Beneficiul din vânzarea de azi . . . . lei 1000 | | | | | 1000 | |
| | | | | 31 detto | | | | | |
| | | | *Ef. comerc. de primit* | | *Mărfuri* | | | | |
| | 3500 | | Pentru mărfuri vând. în valoare de . . lei 3000 | | | | 5000 | | 8000 |
| | | | Primit ef. I. Petrescu scad. 4 Martie 1925 lei 3500 | | | | | | |
| | | | | | *Rez. mărf.* | | | | |
| | | | Beneficiul din vânzarea mărfurilor de lei 3000 d-lui I. Petrescu . . . . . lei 500 | | | | 1000 | | 1500 |
| | | | NB.—După cursul D-lui profes. Sp. Iacobescu, dela Academia Comercială. | | | | | | |

Un registru repertor, cu indicarea contului, complectează acest registru: Jurnal-partizi.

## Modificare adusă Jurnalului partizi — Iosef Nădejde

| 1 | 2 JURNALUL | 3 Suma articolelor D. | | 3 Suma articolelor C. | | 4 Totalul Contur. Cont. | 4 Totalul Contur. D. | 4 Totalul Contur. Cont. | 4 Totalul Contur. C. | 5 Soldul Contur Cont. | 5 Soldul Contur D. | 5 Soldul Contur Cont. | 5 Soldul Contur C. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 Ianuarie | | | | | | | | | | | | |
| 1 | *Cassa.* adus de domnul G. Ionescu, numerar . . . | 50000 | — | | | 1 | 50000 | — | | 1 | 50000 | | |
| 2 | drept capital *Capital.* | | | 50000 | — | | | 2 | 50000 | — | | 2 | 50000 |
| | 15 detto | | | | | | | | | | | | |
| 3 | *Salarii.* Salariile personal. | 2000 | — | | | | 2000 | | | 3 | 2000 | — | |
| 1 | plătit în num. *Cassa.* | | | 2000 | — | | | | 2000 | 1 | 48000 | — | |
| | 18 detto | | | | | | | | | | | | |
| 4 | *Mărfuri.* Cumpărat marfa de la N. Dumitrescu . . . . Factura de azi în val. de lei | 10000 | — | | | 4 | 10000 | — | | | | | |
| 1 | Plătit numerar *Cassa.* | | | 10000 | — | | | 1 | 12000 | — | 38000 | — | |
| | 25 detto | | | | | | | | | | | | |
| 1 | *Cassa.* Incasat în num., lei | 6000 | — | | | 1 | 56000 | — | | 1 | 48000 | — | |
| 4 | p. mărf. vând, *Mărfur.* | | | 5000 | | | | 4 | 5000 | 4 | 5000 | — | |
| 5 | Bf. din vând. *Rez.măr.* | | | 000 | — | | | 5 | 1000 | — | | 5 | 1000 |
| | 31 detto | | | | | | | | | | | | |
| 6 | *Ef. comerc. de primit.* Primit Primit dela d-l I. Petrescu 1 efect, scadența 4 Martie 1925, . . . . . lei | 3500 | — | | | 6 | 3500 | — | | 6 | 3500 | — | |
| 4 | p. mărf. vând. *Mărfuri* | | | 3000 | | | | 4 | 8000 | 4 | 2000 | — | |
| 5 | Bf. în vânz. *Rez.măr.* | | | 500 | | | | 5 | 500 | — | | 5 | 1500 |

Explicația coloanelor:

Coloana 1, numărul de ordine a conturilor dintr'un registru repertor al conturilor în ordinea deschiderilor.

Coloana 2, descrierea operațiunilor și înscrierea contului debitor la stânga și a contului creditor la dreapta.

Coloana, 3, suma corespunzătoare fiecărui cont: Debit și Credit.

Coloana 4, totalul fiecărui cont: Debit și Credit

Coloana 5, soldul fiecărui cont: Debit și Credit, iar în coloana contului numărul de ordine corespunzător.

## Observaţiuni asupra metoadelor şi modalităţilor contabile

A fost pusă şi poate să mai fie pusă şi acum întrebarea: Este necesar, pentru a fi cineva un bun contabil, să cunoască toate sistemele de contabilitate, metoadele sistemului de contabilitate în partidă dublă, precum şi diversele modalităţi raţionale?

Răspunsul nu poate fi decât afirmativ.

Este foarte adevărat că un contabil, cunoscând bine principiile şi regulile sistemului de contabilitate în partidă dublă, poate să-şi dea foarte bine seama de aplicaţiunea lor; având în vedere metodul sau modalitatea ce voeşte să experimenteze.

Cu toate acestea, cunoaşterea sistemelor de contabilitate, a metoadelor sistemului de contabilitate în partidă dublă, precum şi a diverselor modalităţi raţionale nu poate fi decât o cerinţă pentru un bun contabil.

După cum este o cerinţă pentru un bun matematic, să ştie să rezolve o problemă aritmetic sau algebric; pentru un geometru să poată face măsurătoarea, având în vedere diferite figuri geometrice, după cum în diferitele feluri de industrii sunt mai multe procedee de întrebuinţat într'o anumită fabricaţiune, unele de preferit faţă de altele, atât din punctul de vedere al cheltuelilor, cât şi al unui mai bun rezultat; tot aşa pentru un bun contabil, cunoaşterea cât mai complectă a sistemelor, metoadelor şi modalităţilor, cari sunt rezultatul unor practici raţionale, nu poate fi decât de un folos real la stabilirea celei mai bune organizaţiuni contabile.

Căci fiecare sistem, metod şi modalitate contabilă având avantaje unele faţă de altele, contabilul poate ţine seama de ele, şi având în vedere mijloacele de care dispune, să dea naştere unei modalităţi cât mai raţionale.

Pe lângă toate acestea, privită chestiunea şi din punctul de vedere al culturii acestei ştiinţe, cum s'ar putea face progresă, dacă nu s'ar ţine în seamă de diferitele metoade şi modalităţi contabile, cu aplicaţiuni diferite, născute şi ele din diferitele dificultăţi întâmpinate în aplicaţiunea unui anumit sistem, metod sau modalităţi.

O aplicaţiune contabilă este cu atât mai bună, cu cât ne dă putinţa de a evita cât mai multe erori de înregistrare; de a avea un control cât mai imediat, încontinuu şi mai potrivit, atât cu mijloacele materiale, cât şi cu mentalitatea personalului întrebuinţat; precum şi felul întreprinderii unde este de aplicat.

In aplicaţiunea unei ştiinţe face mult teoria, dar tot atât de mult şi practica raţională.

Având în vedere metoadele de contabilitate în partidă dublă, iată ce ar fi necesar de observat:

In ceeace privește metodul-clasic: Ce egalitate de totaluri mai poaate fi între registrul-strața și registrul jurnal, dacă în jurnal corectarea erorilor se face prin noui articole, numai în jurnal, pentrucă în strață operațiunile au fost bine înregistrate.

Tot la nimic nu servește înregistrarea în jurnal a sumelor debitoare într'o coloană și a sumelor creditoare în altă coloană. și confruntarea totalului acestor coloane cu coloanele din balanță de verificare, câtă vreme nu sunt cuprinse în balanță și conturile soldate.

Nici în cartea mare nu servesc la nimic totalurile dela debitul și creditul contului, decât pentru facerea soldurilor. câtă vreme corectarea erorilor la conturi se face prin contra trecerea în partea opusă.

Partea statistică a întreprinderii este cu totul înlăturată după acest metod, câtă vreme în jurnal se va admite, la trecerea din strața, eliminări de sume și suprimări de conturi generale, după cum se poate vedea din cele zise de H. Vannier, în prefața cursului său de contabilitate:

„Cele 107 chestiuni diferite din mâna curentă, au dat loc la 203 articole în jurnal, cu toate eliminările de sume și suprimările de conturi în unele înregistrări.".

La metodul Jurnal-Cartea mare, după cum se prezinta la început, registrul Jurnal cuprinde și registrul Cartea mare, cu coloane de debit și credit pentru fiecare cont.

Bine înțeles, considerat astfel metodul Jurnal-Cartea mare, el nu este aplicabil decât în întreprinderile cari au numărul conturilor redus foarte mult.

Eugene Léautey și Adolphe Guilbault, în „La science des comptes", consideră acest metod ca foarte bine aplicabil pentru contabilitatea personală a unui capitalist, și anume: Contabilitatea unui proletariat (pag. 160), contabilitatea unui mic capitalist (pag. 168) și contabilitatea unui capitalist mijlociu (pag. 172—173), dând chiar forma unui registru Jurnal-Cartea mare.

In timpul de față, cu modificările ce i s'a adus de mai mulți autori de contabilitate, el devine aplicabil tuturor întreprinderilor; organiazțiunea contabilă, după acest metod, admițând o sintetizare de diferite grade ca și la meetodul logismografic, de cari însă diferențiază foarte mult, modul de înregistrare în jurnalul logismografic, fiind bazat pe anumite principii, proprii acestui metod.

La metodul logismografic, sintetizarea operațiunilor în jurnal se face urmând un anumit principiu pentru stabilirea de situațiuni anumite, determinate de acest metod, decât de investigațiunile ce voim a avea în urmărirea scopului determinat al întreprinderii. Pentru a avea astfel de situațiuni, trebue să facem lucrări aparte. Sintetizarea după acest metod este mult influențată și de varietatea operațiunilor. din cauza marelui număr de coloane, adică de conturi grupate.

După unii, un desavantaj al metodului Jurnal-Cartea mare, modificat, cât și al metodului logismografic, este că conturile prezentându-se sub formă de tablouri sinoptice, influențează în rău asupra stabilirii de raporturi între conturi pentru a obține anumite situațiuni, din cauza neputinței cuprinderii lor într'o singură privire, fiind o masă de cifre.

Marele desavantaj atât al metodului Jurnal-Cartea mare, cât și al metodului logismografic este că deși după aceste două metode se evită unele greșeli de înregistrare, cu toate acestea, constatarea operațiunilor greșite, întârzie asemenea mai multă vreme, din cauză că înregistrările se fac dela sintetic la analitic.

Așa de exemplu, lăsând la o parte spiritul de observațiune și vigilența înregistratorului, ci numai principiul metodului, înregistrarea la date mai îndepărtate a unei operațiuni de două ori, sau înregistrarea în plus sau minus a unei operațiuni, în ștrață sau minută, neputându-se constata decât dela conturile individuale sau în speță, se întârzie mai multă vreme pentru constatarea și corectarea lor și face să fie eronate situațiunile reeșite din desvoltătoarele precedente.

Aceste două metode au însă o superioritate mult mai mare față de metodul clasic.

Metodul centralizător poate că nu prezintă nici el ultimul progres în aplicațiunea științei contabile, însă el are 3 mari avantaje față de celelalte metode ale sistemului de contabilitate în partidă dublă.

Primul avantaj: După acest metod de contabilitate, înregistrările făcându-se dela prima dată în jurnale analitice, iar nu în ștrață, care de cele mai multe ori este un simplu bruion, prezintă cea mai mare ordine a înregistrărilor și cea mai desăvârșită siguranță, în ceeace privește înregistrarea zilnică a operațiunilor și certitudinea complectă de ordinea facerii lor.

Al doilea avantaj: Trecerea la conturile individuale sau în specie făcându-se după jurnalele analitice, se scurtează cu două sau trei zile timpul constatării erorilor; înregistrările la aceste conturi și constatarea atât a erorilor de înregistrare, cât și a operațiunilor eronate, se poate zice că este făcută chiar imediat.

Al treilea avantaj: Înregistrările făcându-se dela analitic la sintetic ca și controlul lor, conturile generale sintetice, de fiecare grad, prezintă cea mai mare exactitate posibilă, ceeace face ca și raporturile dintre conturi, precum și situațiunile stabilite, să fie asemenea exacte.

Faptul acesta face să se poată pune cea mai mare bază pe partea statistică a registrelor ca și a conturilor, referitor la investigațiunile ce trebuesc făcute în domeniul administrativ.

Acestui metod i se impută câteva neajunsuri, între care cel mai plauzibil ar fi faptul că încercând de exemplu să constatăm înregistrarea unei operațiuni de cumpărare de mărfuri, contra numerar și un efect, ne-am găsi în incertitudinea jurnalului în

care trebue căutată operațiunea: jurnalul de mărfuri, cassa sau efecte.

Indoială de neîngăduit, întrucât eșirea numerarului și a efectului nu sunt decât subordonate cumpărării mărfurilor și deci operațiunea nu poate fi căutată decât în jurnalul mărfurilor.

Din expunerea foarte pe scurt a diferitelor metoade de contabilitate în partidă dublă, urmează că ar fi timpul să ne gândim și noi la introducerea și în țara noastră a metodului centralizător, mai cu seamă în marile întreprinderi: bancare, comerciale industriale și chiar în administrațiunile publice. Acest metod poate fi introdus foarte ușor, față de metodul clasic, care funcționează încă la noi, atât în școlile noastre comerciale de diferite grade, cât și în practica întreprinderilor.

---

*Toate exemplarele vor purtà semnătura autorului.*

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY

# PARTEA II

## CAP. I

### Organizaţiunea contabilă

Prin organizaţiune, în general considerat, se înţelege dispoziţiunile ce trebuesc luate pentru o bună funcţionare, de ex.: organizaţiunea unei întreprinderi.

Aşa că, o organizaţiune contabilă însemnează dispoziţiunile ce trebuesc luate ca, având în vedere ştiinţa contabilităţii, să se asigure o bună funcţionare a aplicaţiunii ei.

Ştiinţa contabilităţii, ca oricare altă ştiinţă, îşi are indivîdualitatea ei. Ea este o parte din totul, adică din ştiinţa generală, îşi are concepţiile ei unice, fundamentale şi ireductibile, cari nu depind de alte ştiinţe, dar, din aplicaţiunea ei în diferitele ramuri de activitate ale omului: ca individ sau în asociaţie; a ajuns să tragă principii generale servindu-se de domeniul celorlalte ştiinţe.

Aceasta a şi făcut ca ştiinţa contabilă să stea în relaţiuni cu mai multe alte ştiinţe.

Pe de altă parte, legea fundamentală a controlului contabil fiind o preciziune matematică, iar în aplicaţiune contabilitatea întrebuinţând cifre, a făcut ca ştiinţa contabilităţii să aibă relaţiuni şi cu matematica.

Fiind însă vorba numai de o aplicaţiune a ştiinţei contabilităţii, fără a avea în vedere o anumită ramură de activitate a omului, ne mărginim a da oarecari cunoştinţe referitoare numai la contul contabil, având în vedere punerea în fapt a scopului ce urmăreşte contabilitatea, oricari ar fi cauzele cari le-a dat naştere.

Se ştie că cauzele cari dau naştere la fapte contabile, sunt de mai multe feluri:

1. Cauze administrative; 2. Cauze economice; 3. Cauze juridice; 4. Cauze naturale; 5. Cauze forţate; 6. Cauze de hazard sau noroc.

Contabilitatea ne dă mijlocul necesar pentru urmărirea tuturor acestor cauze.

Urmărirea cauzelor se face atât în mod descriptiv (analitic), cât și sintetic (centralizare).

Cu modul acesta putem avea toate investigațiunile necesare, de ordine juridică, economică și administrativă.

Prin organizațiunea contabilă, pe de altă parte, trebue de avut în vedere că faptele contabile constituesc un lanț eșalonat între două jaloane.

Primul jalon, care susține capătul lanțului, corespunde cu „Constituirea capitalului".

Secundul jalon limitează capătul final și corespunde cu „Lichidarea".

Cu cât însă lanțul este mai lung, cu atât el este sustinut de alte jaloane mai mici, cari corespund cu „Bilanțul", care se face la finele fiecărui an, când se încheie socotelile.

De primul jalon depinde susținerea lanțului; de înlănțuire și de micile jaloane intermediare depinde punerea ultimului jalon.

O bună organizațiune contabilă face ca contabilizarea faptelor și încheierea bilanțului să se facă în condițiuni mai bune și să corespundă mai cu folos scopului urmărit de întreprindere: oricum ar fi format fondul, orice destinație i s'ar da, ne putem da mult mai bine seama de rezultatul obținut, și de cauzele cari au influențat asupra rezultatului; de situațiunea exactă a conturilor, procurându-ne un control al operațiunilor cât mai imediat și cât mai lesnicios; iar toate acestea prin învățămintele ce le putem trage din o bună organizațiune contabilă.

Și toate aceste învățăminte sunt cu atât mai necesarii, cu cât operațiunile sunt mai multe și mai complicate.

Așa de ex.: Contabilitatea personală sau contabilitatea unei afaceri individuale sau chiar sociale, ca în o societate colectivă. cu un capital mic, cu operațiuni limitate, personal puțin, organizațiunea contabilă este redusă, foarte simplă: câteva registre, câteva conturi, oricare ar fi metodul sau modalitatea întrebuințată.

Tot asemenea și într'o administrație, într'o întreprindere industrială de mică importanță, deși varietatea faptelor contabile este mai mare.

Aceleași întreprinderi, cu acelaș fel de operațiuni. însă în mai mare, care ar necesita un personal mai numeros, controlul ar face ca organizațiunea să fie mai complicată.

In întreprinderile și administrațiunile mari, mai cu seamă cu varietate de transformări și mișcări mari ale fondului, cu personal numeros, necesitând și un control complicat, organizațiunea contabilă devine o chestiune foarte dificilă.

In o astfel de organizațiune contabilă, persoana sau persoanele chemate ca să deslege această problemă, trebue să posedă nu numai știința contabilității, dar să aibă și cunoștințele necesare: technica întreprinderii sau administrației, cât și cunoștințe statistice și juridice referitoare la felul operațiunilor.

Inarmat cu aceste cunoștințe, contabilul își formează „Dia-

grama" organizației contabile, având în vedere registrele de cari se va servi, precum și modul lor de formulare, ca să se poată avea din ele datele statistice necesare bunului mers al întreprinderii sau administrației.

Technica întreprinderii sau administrației, variind însă după ramura de activitate a omului, deci și cunoștințele necesare unei bune organizațiuni, urmează că și diagrama organizației contabile este diferită dela o întreprindere sau administrație la alta.

Numai ca exemplu dăm mai departe diagrama organizației contabile a câtorva întreprinderi.

După exemplele date, având în vedere varietatea cuprinsului, se urmează cu facerea diagramei contabile a oricărei organizațiuni contabile.

## Organizațiunea unei contabilități după sistema în partidă dublă

La organizațiunea unei contabilități, după sistema în partidă dublă, oricare ar fi metodul sau modalitatea, se pot prezenta 3 cazuri:

1. Când Casa de comerț, Intreprinderea sau Administrația are deja stabilită contabilitatea ei, însă după sistema de contabilitate în partidă simplă sau mixtă.

2. Când n'are stabilită nici o contabilitate, iar întreprinderea existând mai dinainte, voește a o stabili după sistema dublă, începând dela o dată anterioară.

3. Când Casa de comerț, Intreprinderea sau Administrația, odată cu constituirea ei, voește a organiza contabilitatea după sistema în partidă dublă.

In primul caz, registrele fiind ținute după sistema de contabilitate în partidă simplă sau mixtă, organizațiunea contabilă după sistema dublă, constă în complectarea conturilor, având în vedere inventarul făcut cu ocazia organizării contabilității după sistema dublă, sau inventarul precedent și înregistrarea operațiunilor ulterioare după acte, documente și corespondența primită și expediată.

Atât după contabilitatea în partidă simplă, cât și mixtă, fiind deschise conturi numai persoanelor, complectarea se face deschizând contul Capital, conturile de valori și conturile de rezultate.

In al doilea caz, Casa de comerț, Intreprinderea sau Administrația, neavând o contabilitate stabilită, deși este constituită mai de mult timp și a făcut operațiuni, voește să organizeze o contabilitate după sistema dublă.

In asemenea împrejurări, asemenea se procedează în două moduri:

*a)* Făcând inventarul pe data când voește să organizeze

contabilitatea, pe care luându-l ca bază, se fac înregistrările cuvenite, făcând abstracțiune de operațiunile anterioare.

*b)* Având în vedere inventarul precedent și după actele, documentele și scrisorile operațiunilor anterioare, se va face înregistrările cuvenite.

In al treilea caz, când, odată cu constituirea Casei de comerț, Intreprinderii sau Administrației, se organizează și contabilitatea după sistema dublă.

Pentru aceasta se va avea în vedere diagrama contabilă formată și registrele desemnate; iar înregistrările se vor face treptat cu producerea faptelor contabile, începând cu constituirea capitalului.

Și anume: In întreprinderile individuale înregistrarea inventarului făcut la începutul întreprinderii.

In întreprinderile sociale, sub orice formă ar fi constituirea capitalului, cu înregistrarea contractului de asociație, sau având în vedere statutul, în societățile pe acțiuni.

In administrații publice, sau private, având în vedere constituirea fondului și bugetul de venituri și cheltueli.

Urmează apoi înregistrarea faptelor contabile la timpul și în ordinea în care se produc, având în vedere diagrama contabilă.

Trebue să atrag atențiunea că, în primele două cazuri, adică, când prima organizațiune contabilă este după sistema în partidă simplă sau mixtă,, și când organizațiunea contabilă după sistema dublă este de stabilit dela o dată anterioară, când se are în vedere inventarul precedent organizațiunii după sistema dublă, situația conturilor pentru operațiunile anterioare datei când încep înregistrările în mod regulat, nu pot avea exactitatea cuvenită, pentrucă este foarte dificil, dacă nu imposibil, să se poată constitui toate faptele contabile, în modul și la timpul când s'a produs, fără greșeli și omisiuni, din cauza nestabilirii la timp a controlului.

De aceia este de recomandat ca și în cazurile acestea organizațiunea contabilă să se bazeze pe inventarul extra-contabil făcut pe data începerii înregistrărilor în mod regulat, bine înțeles în afară de cazurile când anumite împrejurări necesitează stabilirea contabilității în felul acesta.

Așa că se poate stabili ca regulă generală, că, pentru organizarea contabilă după sistema dublă, trebue să se facă inventarul întreprinderii sau administrației, pe data începerii trecerilor în registre.

## Utilitatea contabilității ca știință

Mulți oameni practici, țiitori de registre, ar zice:

Recunoaștem că contabilitatea este o știință, dar nu-i vedem utilitatea ei; atingerea scopului întrebuințării unui fond, în diferitele ramuri de activitate ale omului, obținându-se prin „Ținerea de registre".

Contabilitatea ca ştiinţă, îşi are utilitatea ei, deosebită de utilitatea aplicaţiunii ei, adică de „Ţinerea de registre", pentrucă:

1. Ţinerea de registre, nefiind decât o aplicaţiune a legilor, principiilor şi regulelor stabilite de ştiinţa contabilităţei, depinde de aceasta.

2. Ţinerea de registre nefiind decât o artă, prin ea numai se constată şi se probează întrebuinţarea, transformarea şi mişcările fondului, situaţiunea contùlùi şi legătura dela un cont la altul, scoţând în evidenţă exactitatea înregistrărilor; pe când prin contabilitate, pe lângă că s'a ajuns la rezolvarea tuturor acestor probleme ale ţinerii de registre, mai cuprinde o mulţime de alte probleme cari aparţin numai ştiinţei contabilităţii, ca: organizaţiunea contabilităţii, având în vedere diversitatea întreprinderilor şi activităţii omului, unde se întrebuinţează un fond: stabilirea de grupări ale conturilor, în vederea unei anumite situaţiuni a intreprinderii, alegerea celui mai bun metod sau modalităţi de întrebuinţat în ţinerea registrelor.

Şi altele.

3. Contabilitatea ca ştiinţă se ocupă cu diferitele probleme de interes individual, familiar, profesional şi public, prin urmare de interes social general, referitoare la educaţiunea profesională şi socială; la spiritul de ordine a întrebuinţării unui fond; la moralizarea diferitelor afaceri; la probarea diferitelor fapte profesionale, la prevederile întreprinderii, etc.

Pe lângă problemele rezolvite, iar altele pe cale de a se rezolvi, tot ştiinţa contabilităţii este care dă naştere la noui probleme de rezolvit.

4. Contabilitatea ca ştiinţă devine accesibilă atât persoanelor de alte profesiuni, cât şi oamenilor de ştiinţă.

In adevăr, cum ar putea judeca magistraţii şi cum ar susţine procesele avocaţii, cauza procesului fiind o afacere, când ei n'au ţinut niciodată registre, decât având cunoştinţă mai mult sau mai puţin complectă de ştiinţa contabilităţii.

Cum ar putea inginerii technici să ducă întreprinderea la un bun rezultat, ei neavând timpul necesar să ţină şi registrele acelei întreprinderi, decât având cunoştinţă de ştiinţa contabilităţii. Tot asemenea şi cu oricare întreprinzător care nu-şi ţine singur registrele întreprinderii.

Experţii contabili, cum ar putea face expertizarea registrelor unei întreprinderi, cari nu le-a ţinut ei, decât posedând ştiinţa contabilităţii, pentru a reconstitui fapele contabile, înregistrate greşit, intenţionat sau neintenţionat, găsind şi erorile cum şi omisiunile.

Numai având oarecari cunoştinţe din ştiinţa contabilităţii, Administratorii, Cenzorii şi Acţionarii diferitelor societăţi îşi pot da seama de mersul societăţei şi de situaţiunea ei.

De aceea ştiinţa contabilităţii devine de o utilitate gene-

rală și universală, iar cei cari posed știința contabilității, în complexul ei, adică contabilii, pot deveni foarte ușor un bun țiitor de registre, mai cu seamă dacă au o caligrafie frumoasă și scriere clară, pe când un țiitor de registre nu poate deveni contabil decât prin facerea unui studiu aprofundat al științei contabilității.

## Contabil

Numirea de „Contabil" având în vedere semnificația cuvântului, se dă persoanelor cari știu a contabiliza, adică care posedă știința contabilității, după cum Avocatul posedă știința dreptului, Medicul știința medicinii, etc.

Eug. Léautey și Ad. Guilbault, în: „La Science des comptes" căutând să stabilească definițiunea contabilului, adaugă:

„Noi trebue a distinge contabilul de origină, responsabil „față de terțele persoane, și contabilul de profesiune, locțiitor „plătit, responsabil numai față de cel care-l întrebuințează.

„Contabil de origină, contabil dirigent, responsabil, este „persoana care contabilizează, sau care face a contabiliza, ope„rațiunile cu terțele persoane pentru contul său propriu; pe „când contabili de profesiune este persoana, care-l înlocuește, „la direcțiunea acestor conturi".

Această deosebire în contabil de origină și contabil de profesiune, cum și responsabilitatea sa față de contabilul de origină, bine să-l aibă în administrație și întreprindere, contabilul de profesiune, cum și responsabilitatea sa față de contabilul de origină, referitor la organizațiunea contabilă și la coordonarea rațională a conturilor, pentru a arăta exacta transformare a capitălului sau fondului și exacta situațiune a conturilor administrației sau întreprinderii.

Faptul acesta însemnează însă o conlucrare între capitalist și contabil, conlucrare nu se poate mai naturală, însă mai puțin aplicată în viața socială, cel dintâi fiind responsabil către terțele persoane, iar al doilea lucrând în contul altuia este responsabil numai către mandatarul său, capitalistul.

Urmează dar că, de câte ori această conlucrare între contabilul de origină, capitalistul și contabilul de profesiune nu este realizată, contabilul de profesiune rămâne responsabil numai de organizațiunea contabilă și de stabilirea raporturilor între conturi, așa cum reese din diferitele acte sau documente, născute din operațiunile și afacerile făcute de contabilul de origină, de capitalist sau administratorul fondului.

Aceștia sunt contabilii de profesiune.

Aceștia trebue să poarte denumirea de „contabil" și astfel trebue considerat rolul lor, atât față de capitalist, întreprinzător sau administrator, cât și față de terțele persoane.

In ceeace privește responsabilitatea contabilului în alcătui-

rea actelor juridice şi a pieselor justificative, cerute de organizaţiunea interioară, depinde de rolul ce i se dă în administraţie.

Dacă, bazat pe cunoştinţele sale, fiind şi o persoană cinstită, i se dă toată încrederea, prin urmare i se dă rolul conlucrătorului, contabilul de profesiune este responsabil de actele sale faţă de terţele persoane, el luând parte la alcătuirea actelor; la din contră, el are răspundere numai faţă de mandatarul său, ca şi un avocat care a susţinut un proces, făcându-şi datoria, ca şi un doctor care a îngrijit conştiincios bolnavul; fiecare nefiind responsabil decât moralmente, de cunoştinţele lor profesionale.

In caz de rea credinţă, responsabilitatea sa este asemenea ca şi a celorlalţi profesionişti.

Trebue, prin urmare, respins cu indignare simplul rol al funcţionarului, ce se dă de unii contabilului, făcând din el unealta intereselor, numai pentrucă este salariat, şi repugniaţi toţi acei pretinşi contabili, cari primesc un astfel de rol.

Salariaţi sunt şi dintre avocaţi, medici, ingineri, cu toate acestea au toată libertatea în executarea profesiunii lor.

Un astfel de rol dat contabilului, face ca el să fie atât sub ordinile contabilului de origină, capitalist, întreprinzător sau administrator, cât şi a celorllaţi conlucrători ai săi, ceeace face să fie redusă cu mult responsabilitatea sa, din cauza ineficacităţii controlului.

Un astfel de rol dat contabilului, este şi în detrimentul terţelor persoane, cari bazaţi pe adevăratul rol al contabilului, au acordat toată încrederea lor întreprinderii sau administraţiei.

Contabilul care a primit un astfel de rol, nu mai puţin trebue făcut responsabil faţă de terţele persoane.

In instituţii publice sau particulare, în administraţii ca şi în întreprinderi, cu mai mult personal, pentru a se stabili mai bine coordonarea administrativă cu responsabilitatea contabilă, la distribuirea rolurilor personalului, trebue ca vârful piramidal al organizaţiunii biurocratice şi primul loc al treptelor piramidei să fie ocupat de contabili de profesiune, după care să urmeze agenţii manipulatori: casier, corespondent, ţiitor de registru, apoi personalul auxiliar; aceasta pentrucă contabilul de profesiune are rolul controlării prin mijlocul conturilor.

In ceeace priveşte erarhia birocratică, ea ar putea fi stabilită prin denumirea de: Director contabil, Inspector contabil, Secretar contabil, Şef contabil, contabilul cassei, contabilul scontului, contabilul titlurilor, Contabilul materialului, Contabilul mărfurilor, etc.

Denumirea ar reprezinta atât cunoştinţele contabile ce trebue să posedă, cât şi rolul iniţiator al funcţiunii, prin urmare şi responsabilitatea corespunzătoare mandatului ce-l are în instituţie, administraţie sau întreprindere.

H. Lefèvre, în: „La comptabilité", zice despre: „Des comptables":

„In fiecare din diviziunile Casei de comerț se găsește deci „un contabil sau un șef de contabilitate, dacă este necesar, cari „are amploiați sub ordinele sale".

Așa că, să nu se creadă că numai denumirea dată personalului implică și responsabilitatea.

Responsabilitatea singură, fără să se aibă în seamă și rolul ce trebue să-l aibă personalul, rol stabilit în vederea cunoștințelor sale, însemnează a avea un personal cu totul inferior.

Contabilul, oricum ar fi denumit: director, inspector, secretar, etc., trebue să aibă inițiativa cuvenită funcției sale și să posedă și știința de a contabiliza, pentrucă administrația să fie coordonată cu contabilitatea fiecărei diviziuni, care se cuprinde în organizațiunea instituției, administrației sau întreprinderii, precum și cu contabilitatea generală sau centralizătoare.

Intr'o astfel de organizațiune, nu trebue însă să se facă confuziune între responsabilitatea fiecărui contabil și cumulări de funcțiuni, cari s'ar da contabilului. Nu trebue să se înțeleagă că denumirea de Director contabil ar însemna să cumuleze funcțiunea de Director și de contabil, Inspector contabil, să cumuleze funcțiunea de inspector și de contabil, etc.

Asemenea cumulări de funcțiuni sunt periculoase, ele făcând să dispară sau să micșoreze controlul ce trebue să-l aibă contabilul în creiarea actelor, care determină operațiunea de o parte și înregistrarea lor de altă parte; între controlul valorilor și conturile cari le reprezintă, etc.

Denumirea de Expert-contabil, cum este stabilit în legea pentru creiarea Corpului contabil, este un drept pe care-l obține contabilul, îndeplinind oarecare cerințe, ca: vechimea în profesiune, și altele, de a fi numit, fie de instanțele judecătorești, fie de persoanele interesate, drept arbitru, când părțile se referă la registre și la cunoștințele sale în contabilitate.

Titlul de Profesor-contabil, asemenea este un drept obținut în urma unui concurs saŭ examen de capacitate, ținut în condițiunile determinate de un anumit program, pentru a avea dreptul în învățământul public la o catedră de contabilitate.

Având în vedere rolul contabilului profesionist, în trecut, prezent și în viitor, putem preciza că va veni timpul când contabilul, prin echilibrul balanței în socoteli, va fi un al doilea magistrat al împărțirei dreptății între oameni, purtând cu mândrie titlul de magistrat-contabil ,precum și de avocat-contabil, care să aibă dreptul de a pleda în instanțele judecătorești.

## Contabilitatea aplicată

### Contabilizarea

Indată ce Casa de comerț, Intreprinderea. Administrația, au fost constituite, fondul destinat atingerii scopului determinat, oricare ar fi ramura de activitate a omului, este supus din diferite cauze: cauze administrative, cauze economice, cauze naturale, cauze forțate, cauze de hazard sau de noroc, la mișcări și transformări, cari contabilicește se numesc: *Fapte contabile.*

Faptele contabile sunt de oduă feluri:

1. *Fapte permutative,* sunt acele fapte cari rees din urmărirea mișcărilor și transformărilor fondului ,fără a influența asupra lui.

2. *Fapte modificative*, sunt acele fapte care influențează asupra fondului, mărindu-l saù micșorându-l.

Insă oricum ar fi aceste fapte: permutative sau modificative, trebue să se facă contabilizarea lor.

Pentru atingerea scopului contabilității, contabilizarea se face: *Descriptiv* — analitic — și *sintetic.*

A. — *Contabilitatea descriptivă* — analitic.

Contabilizarea în mod descriptiv a faptelor contabile ne dă putința de a stabili istoricul faptelor și prin urmare a întreprinderii, arătând faptele așa cum s'au petrecut, cum s'au produs; și în ordinea în care s'au făcut, sau deosebindu-le: după felul și natura lor, după raporturile juridice, economice și statistice, cum și după cerința metodului întrebuințat la contabilizarea faptelor.

B. — *Contabilizarea sintetic.* — Sintetizarea faptelor contabile ne dă posibilitatea de a studia și stabili raporturile și relațiunile faptelor contabile între ele.

Prin sintetizare s'a ajuns la controlul faptelor contabile. bazându-se pe legea unică și generală a dualismului inscripțiunilor; mai întâi la partide duble, prin care se constată eroarea, apoi a totalizării conturilor, cari prin egalizarea sau balanțarea grupelor de conturi s'a dat naștere Balanței de verificare și Balanței de situațiune, căreia contabilitatea îi datorează controlul contabilizărilor faptelor contabile.

Tot prin sintetizarea faptelor și prin deducțiuni și inducțiuni s'a putut avea diferite investigațiuni, cari să ne folosească, în atingerea scopuluui, la obținerea de rezultate cât mai bune.

* * *

Contabilizarea descriptivă (analitică), împreună cu cea sintetică, ne dau posibilitatea de a studia viața economică a întreprinderii sau administrației și putința de-a avea indcațiunile necesare pentru viitor; așa că contabilitatea îndeplinește funcțiuni observatoare și investigatoare.

Indeplinirea cât mai bine a acestor funcțiuni ale contabilității, se datorește faptul creierii a mai multe metoade și modalități de contabilizare la partide duble, fără să atingă principiul sistemului de contabilitate și fără să schimbe rezultatul final

Iată acum cum se face și contabilizarea:

1. *Transformarea capitalului.* Transformarea capitalului este urmărit:

*a)* Descriptiv, prin întrebuințarea a anumite registre, sau prin coloane, când este un singur registru, după metodul sau modalitatea întrebuințată.

In aceste registre sau prin coloane deosebite se dă toate indicațiunile necesarii pentru arătarea sau stabilirea identității acelor transformări ale capitalului.

*b)* Sintetic, prin deschiderea de conturi generale, conturi generale colective și subdiviziuni, de primul, secundul grad, etc.

Când subdiviziunile nu sunt numeroase, se întrebuințează și coloane la contul general.

Metodul Logismografic întrebuințează registre numite: Desvoltătoare, cu coloane multiple.

Gruparea conturilor generale n'are alt scop decât de a stabili anumite raporturi și un control mai ușor.

2. *Urmărirea cantității.* Urmărirea cantității se face:

*a)* Descriptiv, prin înscrierea cantităților în unități corespunzătoare operațiunii: greutate, capacitate, lungime, valoare nominală, valoare legală, bucăți, după felul coletelor, etc.

Această înscriere se face în corpul descrierii operațiunilor, sau în coloane distincte de coloana valorii, în registre anumite ca și la conturi la cari se referă.

Sunt însă anumite fapte contabile cari se contabilizează numai pe cantități, și anume: Efectele comerciale, Efectele publice, pe valoarea nominală; Monetele străine, pe valoarea lor legală, etc.

2. Sintetic, contabilizarea se face prin totalizarea cantităților corespunzătoare faptelor contabile sintetizate și ele la conturi sau în registre, având în vedere scopul urmărit și anumite acte pe care se bazează, ca: borderourile, etc.

3. *Deosebirea calității.* — Deosebirea calității se face:

*a)* Descriptiv, prin înscriere distinctă, prin registre, sau prin coloane deosebite.

*b)* Sintetic, prin subdiviziuni de conturi de diferite grade, dacă sunt numeroase și de importanță deosebită, sau prin coloane la conturile generale, în cazul contrar.

Contabilizarea calității, din cauza deosebirii de valoare, implică deschiderea de subdiviziuni de diferite grade și tratarea conturilor generale, de regulă, în mod deosebit, adică cu aceiași valoare la credit, ca și la debit, separându-se rezultatul la cont deosebit. Operațiunile prezintă în cazul acesta o importanță mai mare.

4. *Transformări și modificări ale formei valorii.* Transformările și modificările formei valorii se urmăresc:

*a)* Descriptiv, prin registre aparte pentru noua formă sau modificare adusă valorii și prin însemnări deosebite.

Aceste registre cuprind de regulă coloane deosebite pentru valorile întrebuințate și deosebit pentru cheltueli cari au ocazionat cu transformarea sau modificarea formei valorii.

*b)* Sintetic, prin conturi cari reprezintă în cantitate, calitate, formă și valoarea nouii valori.

Nouei valori i se dă valoarea inițială sau alta, ceeace constitue un nou fapt contabil.

## Contabilizarea valorii

***Evaluarea contabilă.*** — Fiecare țară având-și sistemul ei monetar, cu un număr mai mare sau mai mic de monete de diferite valori, atât de aur cât și de argint, urmează că valoarea faptelor contabile să fie contabilizate în moneta de cont a țării și în subdiviziunea ei.

Astfel, în România, evaluarea contabilă a faptelor va fi făcută în lei și bani; în Franța, în franci și centime; în Anglia, în lire sterline, schilingi și peny, etc.

Neavând însă toate țările acelaș sistem monetar, și aceiași monetă de cont; iar relațiunile economice dintre țări dând naștere la o balanță comercială favorabilă sau nefavorabilă, și, intervenind și alte cauze economice-financiare și politice, fac ca transformarea unei monete străine în moneta țării care contabilizează, să varieze în timp și să dea naștere la o diferință în plus sau minus, adică să dea o pagubă saù un câștig, după cum, la data eșirii, casa de comerț, întreprinderea sau administrația, trebue să dea, pentru aceiași monetă străină, odată o cantitate mai mare și altă dată mai mică, din moneta țării care contabilizează.

Nu numai atât, dar sunt cazuri când pentru o monetă străină, dacă operațiunea este făcută direct cu acea țară, să necesiteze o cantitate mai mare din moneta țării care contabilizează, decât dacă acea operațiune este făcută prin intermediul altei țări străine.

Din toate acestea rezultă că faptele contabile care iau naștere din relațiunile unei țări cu celelalte țări, cuprind 2 valori: valoarea legală a monetei străine, invariabilă și valoarea în moneta țării care contabilizează, care este o valoare variabilă, iar cele care iau naștere din operațiunile interne ale țării, cuprind o sngură valoare, valoarea legală, care este invariabilă.

De aci se vede că faptele contabile din relațiunile interne sunt permutative sau modificative; iar cele cari nasc din operațiunile internaționale, sunt de regulă modificative, și numai prin excepție permutative.

Oricum ar fi aceste fapte ele însă reprezintă, un fond, o cantitate, o calitate şi o formă evaluată în moneta ţării care contabilizează.

Rezultă, prin urmare că, faptele contabile fiind permutative, valoarea lor în moneta ţării care contabilizează, rămâne neschimbată, dacă cantitatea, calitatea, forma, rămâne aceiaşi.

Faptele contabile fiind modificative, valoarea lor în moneta ţării de contabilizare se schimbă, în plus sau minus, indiferent dacă cantitatea, calitatea sau forma a rămas aceiaşi.

Contabilicește însă, un fapt modificativ, poate fi făcut prin mijlocul contului să devină permutativ, separând partea modificativă la un cont separat.

Cum însă faptele contabile, iniţiale, sunt după timpuri evaluate diferit, pentru a separa partea modificativă, se recurge la calcule pentru a afla valoarea medie a faptelor iniţiale dela acelaş cont; iar aceasta se face de câte ori intervine un nou fapt contabil iniţial.

Prin urmare, valoarea contabilă a unui fapt contabil poate fi: *Valoarea iniţială*, *Valoarea finală* sau *Valoarea medie*.

Aşa vom avea, de ex.:

25 metri postav, cumpăraţi à 100 lei metrul (Valoare iniţială) valoarea contabilă este preţul de cost; lei 2500

Postavul, dat la confecţionat haine, ese din magazin (valoare finală), valoarea contabilă va fi valoarea iniţială (preţul de cost) ,adică, lei 2500

Acesta este un fapt contabil permutativ.

Alt exemplu:

25 metri postav, cumpăraţi à 100 lei metrul, costând lei 2500. sunt vânduţi cu lei 3750

Acesta este un fapt contabil modificativ şi se contabilizează astfel:

Intrat: 1 Aug. 25 m. à 100 lei (val. iniţială) lei 2500

Eşit: 10 Aug. 25 m. à 150 lei (val. finală) lei 3750

Sau: Faptul modificativ se transformă contabilicește în fapt permutativ, şi atunci se contabilizează:

Intrat 1 Aug. 25 m. à 100 lei (val. iniţială) lei 2500

Eşit: 10 Aug. 25 m. à 100 lei (val. finală) lei 2500

iar partea modificativă, diferenţa între preţul de cost (val. iniţială) şi preţul de vânzare (val. finală) se contabilizează la un cont separat, adică:

10 August, diferenţa la 25 m. postav eşit (150—100) câştig, lei 1250

Alt exemplu:

Intrat 1 Aug. 25 m. à 100 lei (val. iniţială) lei 2500

Intrat 5 Aug. 25 m. à 120 lei (val. iniţială) lei 3000

Intrat, total 50 m. à 110 lei (val. medie) lei 5500

Eşit: 10 Aug. 25 m. à 110 lei (val. medie) 2750

care asemenea se contabilizează ca fapt contabil modificativ

sau se transformă în fapt contabil permutativ, prin contabilizare separată a părții modificative.

Ramurile de activitate ale omului prezintă o varietate foarte mare însă, așa că actul final, având în vedere atingerea scopului urmărit, este precedat de mai multe sau mai puține mișcări sau transformări succesive, unele definitive, altele provizorii sau condiționate.

Contabilitatea având de scop urmărirea tuturor acestor mișcări și transformări, ori convenționări, consideră toate aceste fapte contabile ca finale, însă deosebindu-le prin conturi distincte, sau în anumite registre. Tot asemenea sunt permutări de valori a căror valoare este provizorie.

In toate aceste cazuri evaluarea contabilă este cantitatea sau o valoare convențională, însă este considerată contabilicește ca valoare finală, pentrucă ceeace se schimbă mai târziu este partea modificativă sau valoarea inițială rămâne valoare definitivă. Tot astfel se procedează și cu schimbarea valorii, produsă de diferitele cheltueli și scăzăminte parvenite în urmă.

Astfel de evaluări se găsesc în întreprinderile industriale: fabricațiuni, exploatări, la eșirea din magazie a materiilor prime, la evaluarea produselor semi-fabricate, exploatări agricole, unele conturi; iar evaluarea contabilă convențională este mai cu seamă întrebuințată în unele operațiuni făcute în contul altor persoane, ca: Operațiunea de încasare de efecte în contul corespondenților; Vânzări de efecte publice, acțiuni în contul persoanelor cari le-a trimes; Mărfuri în comision, și altele.

Așa de exemplu avem:

In industria fabricațiunii: Se scoate din magazia de materie primă o cantitate oarecare, pentru care nu s'a stabilit definitiv prețul de cost, la primirea ei în magazie, din cauză că nu a fost primită toată cantitatea și nici factura lor, nici contul de cheltuelile ocazionate.

Contabilicește, eșirea din magazie a materiei prime, este un fapt contabil final, contabilizarea trebue făcută, însă ca valoare contabilă îi dă: prețul de cost precedent al materiei prime, prețul zilei, sau un preț de revenire.

Evaluarea aceasta este o evaluare contabilă provizorie, pentru care se revine la timp asupra ei.

Alt exemplu:

Se primește dela un corespondent din altă țară, mai multe efecte în moneta străină.

La scadență, efectele pot fi încasate chiar în felul monetii efectului, sau în altă monetă străină, sau în valoarea țării care contabilizează, după cursul zilei când se încasează.

Efectele fiind în monetă străină, li se poate da ca valoare contabilă: cursul zilei, la primirea lor, sau un curs convențional care să ușureze mult calculul. De exemplu:

Efect fci 10.000, cursul zilei fiind 9 fr. 75 % lei, val. contabilă inițială va[illegible]ii, lei 102.564,10.

La scadență fr. 10.000, cursul fiind 10 fr. % lei, val. contabilă finală, este lei 100.000.

Insă, contul corespondentului și contul efectelor se prezintă astfel:

### Efecte străine la incasare

| | |
|---|---|
| La primire: Fei 100 0a 9,75% lei 102564,1[illegible] | La scadența: Fei 10000a 10% lei 100000,—<br>Diferința, inversată „ 2564,10 |

### Corespondenți străini

| | |
|---|---|
| Plătit Fci 100000 a 10%, lei . . 10000,—<br>Diferința, inversată lei . 2564,10 | Fei 10000a 9,75% le[illegible] (la prim.) lei 102564,10 |

Diferința de lei 2564,10, trebue contra-contabilizată, pentrucă corespondentului nu-i datorăm decât lei 100.000, valoarea de lei 102.564,10 fiind o valoare contabilă provizorie până la scadența efectului.

Pentru ușurința contabilă, în loc să dăm efectului valoarea provizorie de lei 102.564,10, socotindu-se 100 lei 9 fr. 75, îi dădeam o valoare convențională de 10 fr. pentru 100 lei, rezultatul, în cazul de față ar fi fost acelaș sau o contra-contabilizare a diferenței de cursuri.

Alt exemplu:

Primim spre vânzare efecte publice în valoare nominală de lei 100.000, cari se contabilizează pe valoarea aceasta.

Când vindem efectele, obținem pe cursul de 57 % lei 57.000

Contaiblizarea lor se prezintă astfel:

### Efecte publice spre vânzare

| | |
|---|---|
| La primirea efecte[illegible]or v. n. . . 100000 | La eșirea efect., fi[illegible]nd vândute . 100000 |

### Depunători de ef. publice spre vânzare

| | |
|---|---|
| La vânzarea efectelor . . . . 100000 | Depunerea efectelor v. n. . . . 100000 |

### Diverse Conturi

| | |
|---|---|
| | Valoarea [illegible]bținută din vânzarea a 100000 v. n. ef. publice a 57 lei . . 57000 |

In cazul acesta valoarea contabilă este cantitatea efectelor, reprezintată prin valoarea nominală.

S'a emis încă ideea că în cazul de față, și altele de felul acestuia, să se contabilizeze pe numărul bucăților, adică cantitatea reprezintată prin numărul obiectelor[1]); de aceea la astfel de contabilizări se însemnează atâtea indicațiuni, încât să se stabilească bine identitatea lor.

Așa dar ca valoare contabilă a faptelor contabile mai avem: *Valoarea convențională* și *Valoarea în cantitate*[2]).

Sunt asemenea fapte contabile permutative cari pot deveni modificative, dar în realitate sunt tot permutative din punctul de vedere contabil, valoarea contului fiind aceiași.

Așa de exemplu avem:

Datorie în cont, plata 3 luni, lei 1000

Regularea datoriei prin efect 3 luni, lei 1000

faptul contabil este permutativ.

Achitarea în numerar, 2 luni înainte de termen 980 } 1000
Dob. 12 % pentru 2 luni, lei . . . . . 20 }

fapt modificativ, iar contabil tot permutativ:

Achitarea datoriei la 3 luni, lei — 1000

forma, efectul, rămâne neschimbat.

Alt exemplu:

Datorie în cont, 3 luni, Mci 1000, lei . . . . . .

Regularea prin trată 3 luni, Mci 1000, lei .....

Regularea prin trată 1 lună, Mci 990, lei .....

forma schimbată, tratele fiind cu scadențe diferite, cantitatea asemenea schimbată, faptul contabil: permutativ sau modificativ, valoarea contabilă: valoarea inițială, finală sau convențională.

***Variațiunile valorii faptelor contabilizate. Plus valoarea și Minus valoarea.*** Faptele contabile permutative, prin evaluarea lor contabilă, nu dau naștere la nici o evaluare în plus sau minus, deși valoarea în sineși este supusă la variațiuni.

Cu faptele modificative n'ar trebui să se întâmple acelaș fenomen, prin faptul însăși al variațiunii valorii faptelor contabilizate?

Diferitele împrejurări ca: Lipsa și abondența, cauzate de fenomene naturale sau economice; Balanța comercială, o consecință a fenomenelor naturale sau economice; Desvoltarea industrială, prin introducerea diferitelor mașini; Concurența și speculațiunea à la hausse și à la baisse, cum și o mulțime de alte cauze, fac ca diferitele valori, fie supuse speculațiunii, transformării sau numai administrării, să sufere variațiuni în plus sau minus, adică să aibă o plus valoare sau minus valoare.

Aceste variațiuni fac ca nouile fapte contabile inițiale să sufere schimbări în evaluarea contabilă, deși operațiunea și ea-

1) Eug. Léautey.

2) Valoarea convențională și Valoarea în cantitate, sunt cunoscute și ca Valoare metodică.

luarea contabilă a fost la fel ca cea anterioară, adică să i se dea o valoare medie.

Aceasta din cauza variațiunii valorilor.

Astfel fiind, ar urma că evaluarea contabilă să urmeze variațiunile valorilor de schimb, afară de cazul evaluării convenționale.

In ceeace privește valorile imobilizate, cari sunt numai niște mijloace pentru înlesnirea schimbului ele fiind contabilizate cu prețul de achiziționne, rămân tot astfel, pentrucă serviciile ce îndeplinesc sunt tot aceleași, oricare ar fi variațiunile valorilor, însă pentru ca aceste valori prin întrebuințarea lor se uzează, ele sunt supuse la o micșorare de valoare la anumite timpuri, prin amortizări, pentru care se face o contabilizare separată sau chiar la contul care reprezintă acea valoare. Tot asemenea conturile cari reprezintă valori cari nu-și strămută dreptul de proprietate, rămân cu valoarea neschimbată.

Prin urmare faptele modificative ar urma să sufere variațiunile valorilor de schimb.

Așa se și procedează cu faptele noui contabile, pentru care valoarea inițială este valoarea cea nouă de achiziționne, nu însă și pentru faptele contabilizate, cari rămân cu valoarea lor inițială.

Variațiunile valorilor fiind când în plus, când în minus, chiar în cursul unei aceleași zi și după localitate, căutând a urmări aceste variațiuni zilnic chiar, și pentru faptele contabilizate, rezultatul ar fi că soldul contului tot nu ar reprezinta valoarea existentă, din cauza prea deselor variațiuni.

Pentru rezolvirea problemei, s'a stabilit însă ca la anumite timpuri, când se voește ca și contabilicește să se constate valoarea economică, adică situațiunea exactă din o anumită zi, să se contabilizeze și plus valoarea sau minus valoarea existenții din acea zi, deși contabilizarea lor inițială a fost făcută pe altă valoare contabilă.

Contabilizarea variațiunii valorii se face însă la cont separat și numai pentru a stabili și contabilicește valoarea economică într'o anumită zi, de aceea este provizorie, exturnându-se a doua zi, pentrucă nu mai corespunde, din cauza legii economice: oferta și cererea.

Pentru unificarea contabilizării faptelor contabile modificative s'a ajuns la stabilirea ca: Evaluarea faptelor contabile inițiale să fie:

1. — Prețul de cost, prețul de revenire, prețul de achiziționne, sau valoarea convențională — valoarea cantitativă, valoarea numărului sau valoare de calcul.

2. — Prețul mijlociu. — Prețul de cost sau prețul de revenire.

3. — Cursul zilei faptului contabil.

Evaluarea faptelor contabile finale să fie:

1. — Valoarea actului final, — Prețul de vânzare, cursul

zilei — fără nici o altă preocupare de evaluarea contabilă inițială. De exemplu: In comerț: Contul Mărfuri, ținut la credit cu prețul de vânzare.

In exploatări agricole: Contul Cultura...., creditat cu cursul zilei, pentru a separa rezultatul exploatării de rezultatul speculațiunii.

2. — Valoarea faptului inițial sau valoarea medie a faptului inițial.

De exemplu: In comerț, Contul Mărfuri, ținut la credit cu prețul de cost, prin separarea părții modificative.

In industria fabricațiunii: Contul Materiei prime.

3. — Valoarea convențională inițială — valoarea cantitativă, valoarea numărului, valoare de calcul.

De exemplu: In comerțul de bancă, Contul Efecte spre însare străine, debitat și creditat cu valoarea în moneta țării, după un anumit curs. — Contul Efecte publice spre vânzare, debitat și creditat cu valoarea nominală. — Efecte publice în păstrare, debitat și creditat cu numărul efectelor de aceiași valoare.

## Valoarea inițială și Valoarea finală contabilă

1. — ***Valoarea inițială.*** — Prin valoare inițială se înțelege valoarea primelor fapte contabile ale contului sau valoarea obiectului contului.

Valoarea inițială se compune din o singură sumă sau din mai multe, al căror total ne dă valoarea obiectului contului. Astfel ar cuprinde:

1. Valoarea obiectului, prețul de achiziționare, de cumpărare, etc.
2. Cheltuelile directe sau specifice.
3. Partea proporțională din cheltuelile generale.
4. Partea cuvenită pentru risc, dobânda capitalului întrebuințat, beneficiul, etc.
5. Diverse amortismente.

O astfel de valoare inițială rezultă numai dela un cont, sau dela mai multe. In majoritatea cazurilor însă reeese din facerea calculelor cuvenite, de aceea am numit-o valoare de revenire.

Când este reeșită dela cont, este cea mai ideală evaluare contabilă inițială, căci, fiind și finală, soldul contului corespunde existenții valorii, în totdeauna, fie că contul cuprinde și fapte modificative. Atunci am avea o adevărată permanență de situațiune a valorilor de speculațiune și a rezultatului lor.

In cazul acesta, valoarea inițială ar mai prezinta și avantajul, din punctul de vedere contabil, că, pentru toate faptele contabile, valoarea inițială fiind aceiași, ne-ar da putința de a constata mai bine că prevederile administrative s'au realizat sau nu și care din ele au fost just impuse valorilor.

Intrebuințând o astfel de evaluare contabilă, am avea con-

turi cari reprezinta situaţiunea valorilor existente, bine înţeles pe acea valoare iniţială administrativă, adică a preţului de revenire, şi conturi cari reprezinta rezultatul faptelor contabile iniţiale, cari ar constata just responsabilitatea întreprinzătorului.

Azi, valoarea iniţială contabilă se prezintă astfel:

1. Valoarea reală a operaţiunilor, adică: preţul de achiziţiune, cursul încheiat.

2. Valoarea de cost, adică valoarea reală a operaţiunii, preţul de achiziţiune, preţul încehiat, preţul de cumpărare, mărit cu cheltuelile directe sau specifice.

3. Valoarea de revenire, adică: valoarea atribuită, valoarea ce s'ar cuveni; sau valoarea de cost adevărată, care cuprinde nu numai cheltuelile directe sau specifice, dar şi partea proporţională a cheltuelilor generale, amortismentul cuvenit, etc.

4. Valoarea convenţională — valoarea scrisă, valoarea cantitativă, valoarea numărului, valoarea de calcul.

Felul valorii iniţiale, aplicat valorilor, depinde de raportuile juridice ce se nasc între conturi, cum şi de punctul de vedere metodic al contabilizării.

2. — ***Valoarea finală*** — Valoarea finală contabilă este: valoarea de schimb, valoarea iniţială, adică valoarea de lichidare a operaţiunii.

In privinţa aceasta avem de observat:

1. Valoarea finală a faptelor contabile nu este aceiaşi cu valoarea iniţială a aceloraş fapte.

2. Valoarea finală a faptelor contabile este aceiaşi ca valoarea iniţială, indiferent dacă valoarea iniţială este valoarea de cost, valoarea de revenire, sau valoare convenţională.

In primul caz, conturile cuprind ca valoare finală atât partea permutativă, cât şi partea modificativă; iar soldul conturilor de valori nu coresupnde cu valoarea existenţă a conturilor.

In al doilea caz, conturile cuprind ca valoare finală numai partea permutativă, iar partea modificativă se trece la conturi aparte, astfel că soldul conturilor de valori corespunde contabiliceşte cu valoarea existentă, dacă se ţine seama de diferite cauze naturale sau administrative, ca: scurgerea, uscăciunea, risipa, furturile, cari fac să iasă o diferenţă mai mică sau mai mare.

* * *

Contabilizarea valorii, valoarea iniţială sau finală se face:

1. Descriptiv, prin înscrierea valorii în corpul descrierii operaţiunii, corespunzătoare cantităţii, calităţii sau transformării valorii, precum şi a cheltuelilor, după felul lor; sau în coloane aparte şi în registrele stabilite de natura operaţiunilor, după natura lor.

2. Sintetic, prin totalizarea operaţiunilor corespunzătoare conturilor determinate şi înscrierea lor în coloana de sume: sume coresupnzătoare conturilor sau totalului lor.

## Actele sau documentele de contabilizare [1])

Prin acte sau documente de contaiblizare se înțelege orice este scris și servește să probeze o operațiune, precum și mișcarea sau existența valorilor.

Astfel avem scrisorile (corespondența), precum și diversele formulare tipărite sau scrise de mână, prin care se constată mișcările și existența valorilor: numerar, mărfuri, materii prime.

După contabilizare, aceste acte sau documente sunt strânse la un loc și se formează pentru unele așa numite „dosare"; iar altele se păstrează în teancuri sau pachete. Totalul acestora, împreună cu registrele, formează ceeace se numește „archivă".

Toate actele se păstrează, pentrucă ele sunt admise în orice timp ca probă în justiție; de aceea trebuesc bine îngrijite.

Cu toate acestea, fiindcă diferitele operațiuni au terméne deosebite de prescriere, mulți distrug unele din ele, după timpul de prescriere al operațiunilor, rămânând registrele ca probă pentru orice timp.

Actele sau documentele, având în vedere raporturile ce se stabilesc prin ele, și al formulării lor, se deosebesc în 2 categorii: *Acte sau documente exterioare*, când prin ele se stabilesc raporturi cu terțele persoane, și: *Acte sau documente interioare*, când prin ele se urmărește mișcările sau legăturile dintre diferite conturi.

Actele sau documentele formează baza contabilizării descriptive și a registrelor analitice.

1. *Acte sou documente exterioare.* — Aceste acte sau documente sunt provenite dela persoanele, instituțiunile sau diversele întreprinderi, care stau în relațiuni cu Casa de comerț, Intreprinderea sau Administrațiunea, care le contabilizează, sau date lor; de aci: Acte sau documente primite și Acte sau documente liberate (date).

Cele dintâi sunt păstrate în original, cele de-al doilea sunt copiate în original, în registre: „Copier" ca: Facturile, Borderourile, Scrisorile (corespondența) sau se păstrează sușa (cotorul), ca: Chitanțele, Cecurile, Mandatele, ori contabilizate în registre analitice, ca: Biletele la ordin, Tratele, etc.

Unele din aceste acte sau documente, cari constituesc însăși obligațiunea, sunt însoțite și de alte acte sau documente, ele fiind „Valoarea" ca: Biletele la ordin, Tratele, etc.

*Formularea actelor sau documentelor.* Toate actele sau documentele exterioare trebuesc astfel ca să cuprindă cerințele legale, având în vedere felul raporturilor ce se stabilesc prin ele, cât și cerințele de formă ale afacerii, cuprinzând toate indicațiunile necesarii organizațiunii întreprinderii.

---

1) Cunoștințe comerciale — Partea II — de M. I. Mihăilescu.

De aceea, pentru multe din operațiunile cari necesitează un act sau document exterior, se face și câte un act sau document interior, ba chiar în mai multe exemplare.

Așa de exemplu, pentru plăți în numerar, se face: chitanța, în una sau mai multe exemplare, cum și un act sau documenti nterior, care se numește „Bun de plată", pentru primiri, asemenea și un „Bun de primit", Foaie de vărsământ. etc.

Pentru scontarea efectelor comerciale, se face: Borderoul de Scont, și un alt act „Lista prezentatorilor la scont", pentru a se înregistra creditul prezentatorilor la scont.

Tot astfel și pentru alte operațiuni.

La formularea scrisorilor se cere:

1. Scrisoarea să fie scrisă concis, clar și bine și să cuprindă toate indicațiunile și explicațiunile necesare, astfel ca să fie înțeleasă dela prima citire de cel care o primește.

2. Se lasă la partea stângă a scrisorii un spațiu mai mare în alb, necesar pentru formarea dosarului.

3. Sumele debitoare se scriu în stânga scrisorii; iar cele creditoare în dreapta, subliniindu-se pentru scoatere în evidență.

4. Se va arăta contul la care trebue înregistrată operațiunea.

5. Sumele care nu trebuesc înregistrate, pentrucă sunt o confirmare de operațiuni anterioare, trebuesc separate de cele cari trebuesc înregistrate.

6. Sumele cari reprezintă acte descărcătoare de operațiuni, sau fac parte din explicarea operațiunilor, trebue evitate de a fi scrise la locul sumelor de înregistrare, ci cuprinse în corpul descrierii operațiunilor

7. Scrisorile pot cuprinde mai multe feluri de operațiuni.

8. Anexele la scrisoare trebuesc a fi recapitulate în partea stângă a scrisorii, sub numirea de: „Anexe: 1 bord. efecte incas.

9. Semnarea scrisorii trebue făcută imediat, sub ultimul rând, pentru a evita intercalări.

Scrisoarea terminată și iscălită se înregistrează într'un registru, dându-i numărul de ordine care urmează, apoi se copiază, în copierul de scrisori, se pune în plic, după care se expediază, simplu sau recomandat, scriindu-se pe plic „Recomandat", sau se pune o ștampilă cu această inscripție.

2. — *Acte sau documente interioare.* — Aceste acte sau documente sunt născute din necesitatea organizațiunii administrative a Casei de comerț, Intreprinderii sau Administrațiunii, de stabilirea existenței diferitelor valori, de justificarea de sume și de raporturile dintre diferiții agenți manipulatori de valori.

Aceste acte se pot deosebi în 5 categorii:

1. Acte sau documente pentru primiri de valori: numerar, efecte și alte valori, sau „Bun de primire", ori altă denumire.

2. Acte sau documente pentru liberare de valori, numerar, efecte, și alte valori, sau „Bun de liberare", ori altă numire.

3. Acte sau documente pentru trecerea de valori dela un

agent la alt agent manipulator, sau dela un cont la alt cont. sau Notificare, Virament, ori alte denumiri.

Unul din actele sau documentele interioare este atașat la un act sau document exterior; sau este singurul act după natura mișcărilor de valori.

In multe cazuri, actul sau documentul interior se înlocuiește prin scrierea sau punerea unei stampile cu o inscripție care servește drept act, sau document interior.

Așa de exemplu: în loc să se facă un „Bun de plată" de valoarea unui borderou de efecte publice cumpărate, se scrie sau se pune stampila cu inscripția „Bun de plată", data, suma, contul la care trebue trecută operațiunea, și semnătura în drept.

4. Acte sau documente de existența valorilor sau de situațiunea conturilor.

5. Acte și documente de justificare a anumite sume.

Actele sau documentele interioare trebuesc scrise foarte clar, complect și exacte. Asemenea trebue să fie scris deslușit numirea contului, la care trebue să se înregistreze operațiunea, pentru a nu da naștere la neduneriri la ce cont să se înregistreze operațiunea. Ele mai trebueesc să cuprindă toate indicațiunile necesitate de registrele analitice, auxiliare și statistice, în care trebuesc înregistrate.

La înregistrarea actelor sau documentelor este bine de avut în vedere următoarele reguli:

1. Pentru primire: Se va primi întâi valoarea, apoi se va înregistra actul sau documentul.

2. Pentru liberare: Se va înregistra în ai actul sau documentul și apoi se va libera valoarea.

Pentru înregistrarea scrisorilor:

1. Scrisori primite. — Se deschide scrisorile de cei în drept, se înregistrează în registrul de scrisori primite, dându-i numărul de ordine corespunzător, se execută imediat operațiunile urgente, făcându-se actele cuvenite, se face înregistrarea operațiunilor în registrele analitice și apoi se răspunde la scrisoare.

2. Scrisori expediate. — Se termină scrisoarea, se iscălește de cei în drept, se controlează, se înregistrează în registrul de scrisori expediate, dându-i numărul de ordine corespunzător, se copiază în „copier", se expediază în plic închis, după ce, când scrisoareaa este recomandată, s'a scris sau s'a pus ștampila „Recomandat".

Multe din scrisori sunt expediate prin înscrierea în „Condica de expediție".

Plicul poartă de regulă „Firma expeditorului".

Inregistrarea operațiunilor cuprinse în scrisoarea expediată, se face de regulă după copia scrisorii, din copier.

In fiecare seară, după terminarea operațiunilor și după facerea controlului, actele sau documentele executate, și scrisorile

la cari s'a răspuns, se distribuesc la dosarele destinate, și se repertoriează, adică se înscrie la finele dosarului, unde se găsește recapitularea alfabetică a corespondenților cuprinși în acel dosar.

In repertor se înscrie: Numele și pronumele, sau firma, domiciliul, pagina scrisorilor, cuprinse în copier sau numărul de ordine dat scrisorii.

Se mai obișnuește a se înscrie numai prima scrisoare a corespondentului, iar pe celelalte se însemnează sub forma de fracție, sus, pagina sau numărul scrisorii anterioare și jos al scrisorii posterioare adică: $\frac{5}{81}$

Dosarele complectate se înaintează archivei, care le numerotează și le așează în dulapuri sau rafturi în o anumită ordine.

Archiva își are și ea anumite registre prin cari să se poată găsi mai repede dosarul necesar.

## Câteva calcule necesare Contabilizării

### Calculul coeficienților

Atâta la sută, cu care trebue majorat prețul obiectelor, pentru a obține prețul de cost (valoare inițială), se numește „coeficient".

Coeficientul se numește general, când cuprinde în el cota parte a mai multor feluri de cheltueli și specific când este numai pentru un anumit fel de cheltuială.

Atât coeficientul general, cât și cel specific, se obțin prin stabilire de raporturi între cifrele elementelor referitoare fiecărui coeficient.

Elementele necesare se găsesc la conturile respective, sau în registrele statistice create în acest scop.

In calculul unui coeficient se pot prezinta următoarele cazuri:

1. Intreprinderea este la începutul ei.
2. Intreprinderea este în continuă mărire.
3. Intreprinderea este veche, cu elemente statistice necesare calculului bine stabilite; de ex. în fabricațiune, cu producțiunea și cifra afacerilor stabilită.

In primul caz, calculul coeficientului prezintă cea mai puțină probabilitate de exactitate. Modul lui de calcul se rezumă în aprecieri, sau în comparațiuni cu alte întreprinderi similare.

In al doilea caz, calculul se va baza pe cifra anului sau anilor precedenți, servindu-se de elementele necesare, influențat (prin aprecieri referitoare la acele elemente, de ex. în comerț, la cheltuelile și cifra afacerilor anului viitor.

Experiența celor însărcinați cu calculul coeficienților face ca el să se apropie mult de cel adevărat.

In al treilea caz calculul este bazat pe cifre exacte și prin formarea mediei pe perioade de timp din trecut.

*Calculul coeficientului cheltuelilor generale.* — Cheltueli generale sunt acelea cari nu se pot aplica direct prețului obiectelor, fiin cauză că privesc în genere totalitatea afacerilor Casei de comerț, Intreprinderii sau Administrației, sau pentrucă nu se pot repartiza.

Cu toate acestea prețul obiectelor trebue majorat cu un coeficient al acestor cheltueli. El se calculează astfel:

Se are în vedere totalul cheltuelilor generale dela finele mai multor ani anteriori și se face media lor.

Să presupunem că media cheltuelilor generale, pe ultimii 5 ani anteriori ar fi de lei 20.000.

Apoi se are în vedere scopul întreprinderii, de ex. în comerț, cifra afacerilor, care să presupunem, în cazul luat, că media valorilor vândute, pe aceiași perioadă de timp, ca și a cheltuelilor generale, ar fi de lei 200.000.

Apoi se stabilește un raport, între media cheltuelilor generale și media afacerilor. Rezultatul obținut este coeficientul cheltuelilor generale, care trebue aplicat la fiecare operațiune, în exemplul nostru la fiecare nouă cumpărare de mărfuri.

In exemplul nostru acest rezultat va fi:

$$200.000 : 20\,000 :: 100 : \times$$

$$\times = \frac{20.000 \times 100}{200.000} = 2\,000.000 : 200.000 = 10\%$$

*Calculul coeficienților specifici.* Tot prin stabilire de raporturi între elementele necesare fiecărui fel de coeficient, se calculează și coeficienții specifici, ca: coeficientul lucrului de mână, coeficientul amortizării mașinelor, coeficientul combustibilului etc.

Bine înțeles la calculul fiecărui coeficient specific, elementele necesare se găsesc la conturile respective sau în registrele statistice, destinate pentru acest scop.

## Majorațiunea și Beneficiul

Pentru a stabili prețul de vânzare, care să ne dea un beneficiu determinat, trebue să știm cu cât la sută să majorăm prețul de cumpărare.

Nefăcând acest calcul, vom vedea la încheierea socotelilor, la bilanț, la facerea inventarului, că beneficiul realizat nu este cel dorit, cu toate că a domnit ordinea cuvenită și calculul cheltuelilor a fost făcut cât mai exact posibil, iar cifra afacerilor importantă.

Această diferență se va vedea, din cele ce urmează, că rezultă din faptul că mulți iau, în calculul prețului de vânzare, majorațiunea drept beneficiu.

Așa de exemplu, 25 la sută adăogat la prețul de cumpărare, se consideră ca un beneficiu de 25 la sută.

Pentru mai bună înțelegere, voiu lua o operațiune reală.

Cumpărăm mărfuri în valoare de lei 100.000.

Aceste mărfuri vânzându-le cu o majorațiune de 20 la sută, vom obține. lei 120.000.

Din această sumă plătind valoarea mărfurilor de lei 100.000, ne rămâne un beneficiu brut de lei 20.000, adică un câștig de 20 la sută.

Noi știm însă că, în prețul de vânzare se cuprind și cheltueli generale, 15 la sută de ex., din totalul vânzărilor, care în cazul nostru s'ar ridica la 15.000 lei.

Aceste cheltueli deduse din câștigul brut, ne rămâne un câștig net de lei 5000, adică 5 la sută.

Insă, cheltuelile generale de 15 la sută, fiind socotite la cifra afacerilor, cheltuiala adevărată este de lei 18.000, adică:

$$\frac{120.000 \text{ (cifra afacerilor)} \times 15 \text{ procentul cheltuelilor generale}}{100}$$

ne dă: 18.000 lei, care scăzut din beneficiul brut, obținem: 20.000—18.000=2.000; ceeace nu corespunde cu beneficiul ce ar trebui să obținem prin majorarea cu 20 la sută, adică un beneficiu de 5 la sută sau lei 5.000.

După cum se va vedea, în operațiunea noastră, ca să avem un beneficiu de 20 la sută, ar trebui să majorăm prețul de cumpărare cu 25 la sută.

Atunci am avea:

| | |
|---|---|
| Mărfuri cumpărate, lei | 100.000 |
| Majorațiunea 25 la sută lei | 25.000 |
| Total | 125.000 |

Cheltuelile generale fiind 15 la sută, adică lei 18.750 care provine din: $\frac{125.000 \times 15}{100}$ scăzându-l din câștigul de lei 25000, avem câștig net lei 6250, care reprezintă 5 la sută la cifra afacerilor.

Această diferință de calcul provine din împrejurarea că, nu este tot una a adăoga o cantitate la o sumă și apoi a scădea aceiași cantitate, ca și când este a se calcula atâta la sută. Și iată cum se probează:

Primul caz: 100+25=125; iar 125—25=100.

Al doilea caz: 100 + 25% = 125, adică: $\frac{100 \times 25}{100} = 25 +$ 100 = 125.

pe când: $\frac{1.5 \times 25}{100} = \frac{3125}{100} = 31.25 - 125 = 93.75.$

Explicațiunea este că 25 la sută, influențează al doilea caz și pe 100 și pe 25; astfel că în cazul nostru trebue să-

facem majorațiunea cu 25 la sută, ca să avem un beneficiu brut de 20 la sută; iar ca regulă pentru stabilirea majorațiunii, care să corespundă unui beneficiu dat este:

*Se va înmulți beneficiul ce se dorește cu 100; iar produsul obținut se va împărți cu diferență dintre beneficiul dat și numărul 100.*

*Probleme:* Cu cât trebue să se facă majorațiunea, pentru a avea un beneficiu de 20 la sută?

Calculul: 20×100=2000 și 100—20=80, iar:

2000: 80=25 la sută, majorațiunea, pentru beneficiul 20 la sută.

*Altă problemă:* Cu cât trebue să se facă majorațiunea, pentru a avea un beneficiu de 25 la sută?

Calculul: 25×100=2500 și 100—25=75; iar

2500: 75=33.333 la sută majorațiunea pentru beneficiul 25 la sută.

In mod practic, pentru a ști cu cât trebue să majorăm prețul de cumpărare, pentru a avea un beneficiu determinat, ne servim de niște tabele calculate în acest scop.

In ceeace privește problema:

Cum se va găsi beneficiul corespunzător unei majorațiuni aplicate?, care servește și de control al aflării beneficiului corespunzător unei majorațiuni date, regula este:

*Se va înmulți majorațiunea cu 100; iar produsul se va împărți cu suma obținută din mărirea majorațiunii cu 100.*

*Problema:* Ce beneficiu corespunde majorațiunii 25 la sută?

Calculul: 25×100=2500 și 100+25=125; iar

2500: 125=20 la sută, beneficiul.

*Altă problemă:* Ce beneficiu corespunde majorațiunii 33.333 la sută?

Calculul: 33.333 × 100 = 3333.3 și 100 + 33.333 = 133.333; iar 3333.3 : 133.333 = 25 % beneficiul.

## Prețul de cost

Prețul de cost al unui obiect sau valori este prețul cu care-l avem în posesiune, mărit cu cheltuelile generale cuvenite.

A stabili prețul de cost al unui obiect sau valori însemnează:

1. A face numai calculul necesar stabilirii lui, ceeace este o chestiune pur aritmetică sau matematică, după felul cum se prezintă problema.

2. A face să reiasă dela cont prețul de cost al unui obiect sau al valorii.

Din punctul de vedere aritmetic sau matematic, pentru stabilirea prețului de cost, trebue să aplicăm calculele referitoare problemei, după întreprindere.

Unele calcule sunt comune, altele însă sunt speciale întreprinderii. Astfel: comerciantul va întrebuința unele calcule, agricultorul altele, industriașul altele, etc.

Nu numai atât, dar fiecare din ei întrebuinţează calcule diferite, după specializarea lor. Băcanul are unele calcule, manufacturistul altele; iar bancherul cu totul altele. Tot asemenea şi cu celelalte feluri de întreprinderi.

La stabilirea preţului de cost, pe lângă calculele referitoare la valoare, mai sunt şi calculele diferitelor feluri de cheltueli.

Aceste cheltueli se deosibesc în 2 categorii:

1. Cheltueli directe sau specifice aplicabile valorii, ca:

*a)* Cheltueli de transport, camionaj, etc.

*b)* Drepturi de vamă şi diverse taxe.

*c)* Comis., curtagiu, asigurarea, timbre, etc.

*d)* Cursul schimbului pentru valorile străine.

2. Cheltueli generale aplicabile valorii, ca: chiria, salariile. cheltueli personale, iluminatul, încălzitul, etc.

3. Riscul, risipa, dobânda capitalului,, beneficiul etc.

In fabricaţiunile industriale, marile întreprinderi de construcţiuni, exploatări agricole, preţul de cost cuprinde:

*a)* Materia primă a obiectului.

b) Lucrul de mână, care modifică materia primă.

*c)* Partea cuvenită din cheltuelile generale.

*d)* Cheltueli directe.

*e)* Diferitele feluri de amortismente.

La stabilirea preţului de cost a acestor întreprinderi mai trebue să avem în vedere:

1. Lucrările cu durată limitată.

2. Lucrările care au în vedere fabricaţiunea continuă a unui obiect de aceiaşi natură.

3. Lucrările de transformaţiune incontinuă: simple, sau trecând prin mai multe stări intermediare.

1. — *Stabilirea preţului de cost la un comerciant* [1])

*Problema.* — Să se calculeze preţul de cost pentru următoarele mărfuri, cumpărate dela Camozzi et Co., din Como-Italia: Messico Grain velour, 40,75 m. 0,60 l. a 7,60, gr. n. 2.600; Grenade Satin tramé, 37,80 m. 1,80 l. a 11,50, gr. 9,650.

Transport, ambal., asig. 15,60.

*Cheltueli comune :*

Plumbagiu 1,85 (trece peste 5 kgr.) + 0,90 timbre p. 3 declaraţii + 0,10 timbru fracht + 0,20 magazinaj, plus 15,60, tr. amb., asig. lei 19,65.

*Cheltueli speciale :*

Vama, la messico grain velour, lei 10 p. kgr.

Vama la grenade satin tramé lei 6,40 p. kgr.

*Repartizarea cheltuelilor comune la greutate :*

19.65 : 12.250 :: 2 600 : X = 4.17 p. velour.

19.65 : 12 250 :: 9.650 : X = 15,48 p. satin.

---

[1]) Cunoştinţe comerciale, de M. I. Mihăilescu.

*Stabilirea prețului de cost:*

Pentru: Messico Grain velour:

| | | |
|---|---|---|
| 40.75 m. a 760 = fci 309.70 a 100.50 % fci = | Lei | 311.25 |
| Vama, lei 10.40 p. kgr., face p. 2.600, lei 26 | | |
| Partea cuvenită din chelt comune „ 4.17 | | 30.17 |
| Costul a 40.75 m. . . . . | Lei | 341.42 |
| Pentru 1 m.: 40.75: 341.42:: 1: X = | | 8 43 |

Pentru: Grenade Satin tramé:

| | | |
|---|---|---|
| 37.80 m., a 11.50 = fci 434.70 a 100.50 % fci = | Lei | 436.87 |
| Vama la 6.40 p. kgr., face p. 9.650, lei 61.76 | | |
| Partea cuvenită din chelt. comune „ 15.48 | | 77.24 |
| Costul a 37.80 m. . . . . | Lei | 514.11 |
| Pentru 1 m.: 37.80: 514.11:: 1: X = | | 13.60 |

Fiind un singur fel de marfă, toate cheltuelile se cuvin mărfii și valoarea ei împreună cu cheltuelile ne dă prețul de cost, total, care apoi se reduce la unitate.

La acestea, dacă mai adăogăm coeficientul cheltuelilor generale, riscul, dobânda capitalului, beneficiul, toate acestea fie de ex. 25 la sută, vom avea prețul de revenire, sau prețul fix de vânzare, cu un beneficiu brut de 20 la sută.

2.—*Stabilirea prețului de cost la o întreprindere cu durată limitată* [1]).

*Problema:* Să se calculeze prețul de cost a hect., de grâu, la o exploatare de moșie din Muntenia:

*Cheltuelile unui pogon de grâu:*

Prima arătură (ogorul) lei 5+, arătura a 2-a (semănatul și grăpatul) lei 7+, sămânța (120 p. l. 140 litri grâu, preparat pentru a evita mălura) lei 11+, seceratul și căratul, lei 9+, ciuruitul și curățatul, lei 0,20+, treeratul și vânturatul lei 10+, arenda, lei 15+, cheltueli de administrație, lei 3, totalul cheltuelilor pentru 1 pogon grâu=60,20.

Pogonul de grâu, presupunând că a produs 10 hl., prețul de cost al unui hl., va fi:

10 Hl.: 60.20:: 1 Hl.: X = 6 02 Hl. grâu, care luând ca indice de scumpete 40, azi ar costa 240.80 sau 2408 pogonul.

Bine înțeles scumpetea nefiind aceiași pentru toate obiectele, prețul de cost ar fi și el altul.

3. — *Stabilirea prețului de cost la o întreprindere care are în vedere fabricațiunea încontinuă a unui obiect de aceeaș natură.*

*Problema* [2]). — Să se calculeze prețul de cost al stearinei, fabricată în cursul unui timp determinat [3]) (1 săptămână, 1 lună).

---

1) Contabilitate și Administrație, de Zamfir St. Petrescu.
2) Comptabilité, par Ioseph Barré.
3) E. Léautey a Ad. Guilbault" La cience de comptes.

Statul de materiale prime, întrebuințate la fabricațiunea stearinei, în timpul unei luni (specificate pe fiecare zi):

Liberat fabricațiunii:

| | |
|---|---|
| 34486, seuri, în val. de fci | 37717.30 |
| 22000, grăsimi, în val. de fci | 18718.85 |
| 11215, ulei de palma, în val. de fci | 9869.20 |
| 1365, acid sulfuric, în val. de fci | 163.80 |
| 69066, cantitatea materiilor prime, în val. de fci | 66469.15 |

Cheltueli:

| | |
|---|---|
| Combustibilul întrebuințat, fci | 652,40 |
| Lucrul de mână plătit lucrătorilor, fci | 758,20 |
| Contul fabricațiunii, fci | 67.879,75 |

Contul produsului:

| | |
|---|---|
| 1) Stearină | 41439,60 kgr. |
| 2) Oleină | 19328.30 kgr. |
| 3) Gudronul | 3453,30 kgr. |
| Totalul producțiunii | 64221,20 kgr. |

A. La stabilirea prețului de cost al stearinei, obiectul fabricațiunii:

Evaluarea produselor secundare:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 1) Oleina | 19328 30 kgr. | a 78% fci | 15066 10 | |
| 2) Gudronul | 3453.30 kgr. | 22781.60 a 8% fci | 276.25 | 15342.35 |
| Costul Stearinei, kgr. | 41439.60 | | fci | 52537.40 |

Pentru 100 kgr.: 41439.60 : 52537.40 :: 100 : X = fci 126.70

B. La stabilirea prețului de revenire a stearinei:

| | |
|---|---|
| 100 kgr. stearină, costul de fabricațiune | fci 126.70 |

Cheltuelile generale și de administrație:

| | |
|---|---|
| *a)* Interesul capitalului | |
| *b)* Chiria, patenta și div. contribuțiuni | |
| *c)* Salariile și chelt. de administrație | |
| *d)* Întreținerea materialului | |
| *e)* Întreținerea clădirilor. | Total fci 21.11 |
| 100 kgr. stearină, prețul de revenire | fci 147.81 |

Pentru stabilirea prețului de revenire este indispensabil să se cunoască perfect, detaliile cele mai minuțioase ale fabricațiunii și al comerțului.

4. — *Stabilirea prețului de cost la o întreprindere care are în vedere fabricațiunea incontinuă a unui obiect care trece prin mai multe transformări.*

*Problemă.* — Să se calculeze prețul de cost al lumânărilor de stearină, care stearină a fost fabricată la aceiași fabrică.

1. Se va calcula prețul de cost al stearinei, problema precedentă.

2. Se va aplica prețul de cost al stearinei la fabricarea lumânărilor de stearină.

3. Se va calcula prețul de cost al lumânărilor de stearină.

5. — *Stabilirea prețului de cost la o operațiune de bancă.* Problemă.[1]). La 1 Aprilie, cât va costa la București renta română 4 la sută 1890, la Berlin fiind cotată cu cuponul de Iulie, cu fci 91.

1. La Berlin, în operațiunile cu renta rom. 4 la sută 1890, Fci 100=81 Mci+0,33 c. dob. pe lună, sau 1 fr. p. 3 luni. dela Aprilie-Iulie, valoarea cuponului.

2. La București, schimbul. 100 Mci, Lei 123,50.

3. Calculul.

$$\left.\begin{array}{l} \times \text{ Lei, fac } 92 \text{ fci } (91 + 1 \text{ dub.}) \\ 100 \text{ fci } \quad 81 \text{ Mci} \\ 100 \text{ Mci } \quad 123^{50} \text{ Lei} \end{array}\right| \times = \frac{123^{50} \times 81 \times 92}{100 \times 100} = 92^{0,3} \text{ lei,}$$

la care se mai adaugă cheltuelile de expediție.

*Stabilirea prețului de cost din punctul de vedere contabil.* Din punctul de vedere contabil, prețul de cost se stabilește în 4 moduri:

*Primul mod:* Se face soldul contului, numai în valoare sau și în cantitate; iar suma obținută este prețul de cost, total, care la trebuință, prin calcul separat se reduce la unitate. Astfel avem: Contul mărfuri: cafea, zahăr, orez, etc., ținut cu prețul de cost la credit; contul pogoare; Contul, Obiecte în fabricațiune, și altele.

*Al doilea mod:* Se face soldul contului, iar suma obținută este micșorată cu soldul altui cont, de ex. Contul: Efecte de primit, Efecte de plată, ținut cu valoarea nominală, din care trebue să se scadă soldul contului. Dob. la efecte de primit, Dob. la efecte de plată; sau mărit cu soldul altui cont, ca: Contul Mărfuri, când pentru vamă la mărfuri se deschide un cont separat, etc.

*Al treilea mod.* Se adună soldurile a mai multor conturi, ca în fabricațiune, contul: Construcția vasului..., când pentru părțile principale ale vasului s'a ținut conturi separate, ca: Mașini, Ferăria vasului, Lemnăria vasului, Lucrul de mână, etc.

*Am patrulea mod.* Se scade sau se adună la soldul contului, atâta la sută. Acest preț de cost este de regulă prin aproximație, De ex. contul Mărfuri, ținut cu prețul de vânzare la credit. Se scoate din credit câștigul aproximativ.

Tot din punctul de vedere contabil, prețul de cost, care reese dela un cont, se deosibește în două: „Prețul de cost definitiv" și „Prețul de cost provizoriu", când la cont, din diferite împrejurări nu sunt făcute toate înregistrările sau când contul cuprinde operațiuni provizorii.

---

1) Comerțul de Bancă și Speculațiunea, de M. I. Mihăilescu.

## Prețul mijlociu

Prețul mijlociu este media prețurilor aceluiași fel de obiect sau vlaoare obținută.

La stabilirea prețului mijlociu (prețul mediu), se prezintă 2 cazuri:

1. Cantitățile sunt egale, iar prețurile diferite. In cazul acesta se face totalul prețurilor și se împarte cu numărul lor.

De ex. sunt 3 prețuri diferite: 1,60+1,80+2 total 5,40, se împarte cu numărul 3 și avem 1,80 prețul mijlociu.

2. Atât cantitățile cât și prețurile sunt diferițe. In cazul acesta se adună separat cantitățile și prețurile, apoi se împarte totalul prețurilor cu totalul cantităților.

De ex.: cantitățile 100 kgr.+150 kgr.+200 kgr.; iar prețurile Lei 150+160+170, vom avea:

Totalul prețurilor: 480: 450, totalul cantităților = 1,06 preț mijlociu.

Cantitățile trebuesc să fie de acelaș fel, iar prețul în aceiași monetă.

Prețul mijlociu își are aplicațiune la stabilirea prețului de vânzare, la evaluarea materiilor prime date în fabricațiune, etc.

In contabilitatea aplicată are mare importanță la ținerea conturilor de valori cu acelaș preț la credit ca și la debit.

## Prețul de revenire

Prețul de revenire este prețul cu care s'ar putea cumpăra sau vinde un obiect sau o valoare, precum și prețul ce se cuvine valorilor existente, într'un anumit timp și localitate.

Pentru stabilirea prețului de revenire se face un act sau document, numit „Cont simulat" sau „Cont de revenire".

Indată însă ce operațiunea este reală, el devine actul după care se face contabilizarea.

Exemplu:

[1]) *Contul simulat a 200 baloturi „Cafea Saint Dominique expediată de New-York la Anvers, prin nava N. Capitan C.*

200 baloturi Cafea Saint Dominique.
Brut 26407 livre.
Tara 2% 528 —
Net 25879 livre, a 13½ cenţi dol. 3493,67

*Cheltueli:*

| | | |
|---|---|---|
| Transportul la bord | 8.95 | |
| Percepţiunea, declaraţiunea la vamă, ect. | 2.30 | 11,25 |
| | dol. | 3504,92 |
| Comis. de cump. 2% | | 70.10 |
| | dol. | 3575,02 |

*Cheltueli la trate*

| | | |
|---|---|---|
| Comis. de negoc. 1½ % la dol. 3638.70 | | 54,58 |
| Cartagiu ¼ % la dol. 3638.70 | | 9.10 |
| | dol. | 3638 70 |
| Dispoziţia as, Londrei a 5½ prima | Lire ster. | 710,76 |
| „ a fi 25.17½ | Franci | 17884,69 |
| Fretul. as. 25879 livre, ret, a 5/8 cenţi de bord. | dol. 161.74 | |
| Primaj 5% | „ 8 09 | |
| | dol. 169.83 a 5.22, fci. | 883,12 |
| Drepturi de intrare, la br. 11906½ Kgr. | | |
| mai puţin taraua 3% 357 „ | | |
| greutate netă 11549 Kgr. a 13.20% | fci. 1524.53 | |
| Cântăritul 0.05% Kgr. | „ 5.95 | |
| Transport şi debarcarea | „ 32.76 | |
| Cheltueli mici | „ 32.28 | 1595,52 |
| Asigurarea la 19700 a 1¾ % | fci. | 348,25 |
| Comis. de barcă la Londra ½ % | „ | 89,42 |
| | Total Franci | 20801,— |

Din punctul de vedere contabil, valoarea de revenire a valorilor existente, reprezintate prin conturi, îşi are importanţa la stabilirea economică a situaţiunii întreprinderii.

## Preţul de vânzare

Preţul de vânzare este preţul real, valoarea finală, a obiectelor sau valorilor cedate.

Preţul de vânzare este cursul cu care s'a încheiat operaţiunea. Acest curs poate fi: sub cost, egal cu costul, mai mare decât costul, tot astfel şi faţă de valoarea de revenire.

Din punctul de vedere contabil, preţul de vânzare este faptul contabil final. El este punctul de deosebire între valoarea iniţială şi valoarea finală, a căror diferinţă constitue partea modificativă a faptului contabil.

Preţul de vânzare dă naştere la un mod deosebit al ţinerii conturilor valorilor de speculaţiune din o organizaţiune contabilă.

1) Traité des opérations commerciales, par Fr. Merten.

## Denumirea conturilor

Din cele arătate mai înainte se vede că în o organizațiune contabilă, aplicată la comerț, industrie sau administrație, sunt de regulă mai multe conturi cari reprezintă pe capitalist, mai multe conturi cari reprezintă pe întreprinzător sau administrator, și mai multe pentru întreprindere sau administrație.

Pe oricare din acești 3 factori i-ar reprezinta conturile, ele se deosibesc în 2 categorii: *Conturi generale* și *conturi individuale* pentru persoane, sau *specifice*, pentru diferitele feluri de valori, precum și pentru câștiguri sau pagube.

Pe lângă aceste conturi mai sunt *conturi de ordine* sau de *metodă*.

In ceeace privește numirea de dat conturilor, aceasta depinde:

1. De felul întreprinderii, unde este de aplicat contabilitatea.
2. De organizațiunea contabilă.

Scopul unei întreprinderi fiind diferit, urmează că și denumirea conturilor să fie altfel.

Sunt însă și conturi, cari, oricare ar fi întreprinderea, reprezintă aceleași fapte contabile, și prin urmare și denumirea lor este aceiași, ca: Contul Capital, contul Cassa, contul Bilanț, contul Profit și Pierderi, etc.

In general se poate determina că conturile capitalistului și conturile întreprinzătorului, nu diferă prea mult.

Deosebirea mare este la denumirea conturilor cari reprezintă întreprinderea, pentrucă și scopul diferă dela o întreprindere la alta.

Scopul unei organizațiuni contabile fiind:

1. De a vedea cum s'a constituit capitalul.
2. In ce s'a transformat capitalul.
3. De a urmări mișcările și nouile transformări ale capitalului.
4. De a constata obligațiunile și felul lor.
5. De a arăta rezultatele obținute din asociațiunea muncii cu capitalul.
6. De a stabili cari fapte și cari cauze au dat rezultate favorabile și cari nefavorabile.
7. De a reprezinta prin conturi o situațiune cât mai reală și exactă.
8. De a avea rezultatul cât mai real.
9. De a arăta ce s'a făcut cu rezultatul final.
10. De a stabili un control prin conturi, etc., urmează că se va căuta a se da conturilor o denumire generală sau specifică, cari să corespunză atingerii scopului urmărit.

In ceeace privește denumirea conturilor individuale de persoane, se dă contului denumirea numelui persoanei fizice sau juridice.

Astfel fiind pentru o întreprindere care ar avea de scop comerțul cu mărfuri, conturile vor purta denumirea din următoarea diagramă:

## Diagrama conturilor din organizațiunea contabilă

*„Comerțul cu mărfuri"*

- **Conturile capitalistului**
  - Conturi generale
    - Capital
    - Fond de rezervă
    - etc. etc.
  - Conturi specifice
    - Capital acțiuni
    - Capital obligațiuni
    - Fond de rezervă statutar
    - Fond de rezervă extrastatutar
- **Conturile întreprinzătorului**
  - Conturi generale
    - Cheltueli de administrație
    - Rezultatul mărfurilor
    - Scăzăminte diverse
    - Profit și Pierdere
  - Conturi specifice
    - Chirii, salarii, impozite, etc.
    - Rezultatul cafelei, zahărului, etc.
    - Scont, Rabat, Bonificație, etc., etc.,
    - etc.
- **Conturile întreprinderii**
  - Conturi generale
    - Cassa
    - Mărfuri
    - Mobilier
    - Imobil
    - etc.
    - Diverși clienți
    - Diverși creditori
    - etc.
  - Conturi specifice
    - Cafea, zahăr, orez, etc.
    - Prăvălia, Moșia . . . Casa . . .
    - Mobilierul prăvăliei, Mobilierul casei, etc.
    - Clienți din țară, clienți din străinătate.
  - Cont. individuale
    - R. Ionescu
    - I. Petrescu
- **Conturi de ordine**
  - Conturi generale
    - Mărfuri în expediție
    - Mărfuri naufragiate
    - etc.
    - Salarii anticipate
    - Rezerve de inventar
    - etc.
  - Conturi specifice
    - Cafea, zahăr, orez, în expediție
    - Rezervă la mărfuri
    - Rezervă la clienți
    - etc.

## Diagramele a diferite organizaţiuni contabile

— după Eug. Léautey şi Ad. Guilbault —

1. — *Diagrama unei organizaţiuni contabile personală, pentru urmărirea creaţiunii şi măririi capitalului*[1])

c) *Prima perioadă.*

Munca fizică intelectuală şi morală:

- *Cassa*, mişcarea valorii numerice.
- *Contul anual*, produsul muncii fizice, intelectuală şi morală. Cheltuelile întreţinerii vieţei: nutriment, chirie, îmbrăcăminte.
- *Economia*, formarea capitalului: Libret casa de economie, Mobilier, Ustensile, Valori diverse.

b) *A doua perioadă.*

Munca fizică, intelectuală şi morală în legătură cu Capitalul economisit:

- *Capital*, eoonomia antecedentă.
- *Cassa*, mişcarea valorii numerice.
- *Contul anual*, produsul muncei fizice, intelectuală şi morală, economia precedentă, faţă de cheltuelile întreţinerii vieţii, nutriment, chirie, îmbrăcăminte, etc, permiţând o economia mai mare.
- *Capital nou*, valoare mobilieră, imobilieră, capital disponibil.

1) La Science des comptes, par Eug. Léautey et Ad. Guilbault pag. 185, 6, 7, 8, 9, 90, 1, 2.

## 2. — *Diagrama unei organizaţiuni contabile pentru întreprindere comercială*

| Sinteză | | | Titlul conturilor | Natura şi funcţiunea conturilor |
|---|---|---|---|---|
| A Capital nominal sau capital iniţial antecedent | Valoarea de inventar sau capitalul iniţial transfor. şi mărit prin munca comerc. | B *Mijloac. de acţiune* a intreprinderii | Valori imobilizate<br>*Fond de comerţ,*<br>*Imobile şi mater.* | Aceste conturi primesc valorile prin aport sau prin cumpărare. Ele sunt succeptibile la un amortisment anual. |
| | | | Valori disponibile<br>*Cassa*<br>*Ef. de primit*<br>*Ef. de plată*<br>*Diverse titluri*<br>(ochiuri obligaţiuni, cupoane). | Valori de ruliment şi de schimb, cari nu dau loc la nici un beneficiu, nici la pierderi, afară de industriile cari au de obiecf comerţul lor. |
| | | Preţul de reven. | *Magaz. de vânz.* | Valori cărora să ţin socoteală cu preţnl cuvenit. Intrare şi eşire. |
| | | | Valori angajate | |
| | | | Operaţ. la term. Participaţiuni | Cheltuieli in operaţiunile la termen, de regulat la terminarea lor. |
| | | | Conturi de ord. | Conturi cari regulează diferitele mutaţiuni. |
| | | C *Clientela* preţul de tranzacţ. | Cont de cump. | Regulator al conturilor de vânz. şi cont magazin. de vânzare. |
| | | | Cumpărători, Vânzători | Conturile de persoane in general. |
| | | | Chelt. generale | Cheltueli cari nu se pot trece la un cont. |
| | | X *Rezultat.* Capital anteced. diminuat sau capitalul nou creat | Cont de vânzări | Regulator la eşirea din magazie pentru vânz. trecute cu preţul de transacţie. |
| | | | Rezult. diverse | Cont pentru rezultate diverse. |
| | | | Contul exerciţ. | Intrunirea rezultatelor: al căror sold arată beneficiul sau paguba. |

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

### 3. — *Diagrama unei organizaţiuni contabile pentru întreprinderile industriale*

| Sinteză | | | Titlul conturilor | Natura şi funcţiunea conturilor |
|---|---|---|---|---|
| A. Capital nominal sau anteced. | Valori de inventar sau capital transformat. | B. Mijloac. de acţiune a întreprinderii. | Valori imobilizate | |
| | | | Inceputul întreprinderii. | Valori de amortizat anual. |
| | | | *Fond, brevete.* | |
| | | | *Imobil şi mat.* | |
| | | | *Mici ustensile şi mobilier* ect. | |
| | | | Valori disponibile | |
| | | | *Cassa, Ef. de pr.* | Valori de rulment şi de schîmb. |
| | | | *Ef. de plată.* | |
| | | | *Titluri, Materii prime.* | Preţul cuvenit. |
| | | | *Mag. de vânz.* | |
| | | | Valori angajate | Aceste conturi primesc cheltuelile pe măsură ce ele se fac. La finele luni sau la perioade regulate ele sunt creditate prin debutul lucrărilor. Acestea sunt conturi regulatoare între val. disponibile de rulment şi lucrări. |
| | | | Materii întreb. | |
| | | | Munca plătită | |
| | | | Chelt. generale imputate. | |
| | | | Chelt. directe. | |
| | | | Fabricaţiunea | *La Debit.* Cheltuelile de studii, chelt. în fabricaţiune. Materii. Munca. Chelt. gen. Chelt. directe. *La Credit.* Val. fabricată. |
| | | | Un cont pentru fiecare fel de fabricaţiune. | Fiind mai multe transformările materii prime, se deschid cont. pentru fiecare transform. |
| | | C. Clientela | Conturi de ord. Cont de cumpărare. | Conturi cari regulează dif. mutaţiuni. Intermediar între magazin şi clientelă. |
| | | | Client. activă. Client. pasivă. | Cont de persoane. |
| | | X Rezultăt. Capitalul antecedent diminuat sau capitalul nou creat. | Chelt. generale | Creditul este format prin imputaţiuni la lucrare prin un coefic. fix anual. |
| | | | Cont de vânz. | Intermediar între magazin şi clientelă. |
| | | | Cont de rezultate diverse. | Intermediar între operaţiuni şi clientelă. |
| | | | Cont exercic. | Conturi cari soldează. Cont de rezultate. |

## 4. — *Diagrama unei organizaţiuni contabile pentru întreprinderile agricole*

**Sinteză**

| | | | | Titlul conturilor | Natura şi funcţiunea conturilor |
|---|---|---|---|---|---|
| A. Capital nominal sau capital iniţial anteced. | Valori de inventar sau capital iniţial transfor. şi schimbat de munca agronomului. | B. Mijloac. de veţuire ale întreprinderii. | | Valori imobilizate | |
| | | | | *Imobile.* | Valoarea imobilului cu preţul real. Interese sau chirie. |
| | | | | *Utilaj şi mobil.* | Valoarea utilajului şi a mobil. Interese şi chirii. |
| | | | | *Întreţin. animal.* | Valoarea de întreţinere. Interese sau chirie. |
| | | | | Valori disponibile | |
| | | | | *Cassa.* | |
| | | | | *Ef. de primit.* | |
| | | | | *Ef. de plată.* | |
| | | | Preţul de revenire. | Magazii. Hambare. Grânare. Îngrăşăminte. | Valoarea de rulment şi de schimb. |
| | | | | Valori angajate | |
| | | | | Cult. continui. Culturi cu durata limitată. Exploatarea animalelor. Exploataţiuni diverse. | Contul de revenire după valuta de cultură sau de exploatare. |
| | | | | Materii întrebuinţate. | Contul de îngrăşăminte, seminţe, furaj, ect., cu preţul de revenire al fermei sau cu preţul de cumpărare. |
| | | | | Munca plătită. | Contul preţului lucrului de mână. |
| | | | | Munca domestică. | Contul preţului acestor munci. |
| | | | | Grajduri. | Contul preţului serviciului animalelor. |
| | | C. Clientela. | | Cumpărători. Vânzători, ect. | Conturi de persoane în general. |
| | | X Rezultate | | Chelt. generale | Contul cheltuelilor ne imputate. |
| | | | | Chirii şi impozite. | Contul acestor chelt. speciale. |
| | | | | Cont de vânz. Rezult. diverse | Destinat a face cunosc. diferenţa între preţul de revenire şi de vânz. |
| | | | | Contul exerc. | Strângerea rezultatelor dela dif. cont. |

Din: La Comptabilité théorique et pratique de H. Lefévre.

[1]) *Planul general al organizaţiunii contabile a unei companii de omnibuze.*

I. *Cassa.*

II. *Material şi Magazii*
- Material de transport — Omnibuse—Trăsuri diverse — Grajduri — Harnaşamente.
- Furaje: Fân, orz, paie, etc.
- Ingrăşăminte.

III. *Portofoliul*
- Efecte de primit. Efecte de plată. Cupoane şi obligaţiuni diverse la scadenţe fixe.

IV. *Creanţe şi Datorii*

Exploatarea
- *Venituri (incasări)*
- Produsul liniilor A, B, C, D, etc.
- Servicii particulare
- Diverse
- *Cheltueli*
- Hrana cailor
- Apuntament. personalului
- Intreţinerea şi reparaţia trăsurilor
- Intreţin. şi reparaţia . . .
- Deprecierea materialului
- Diversi

Creditori şi Debitori div.
- Furnizori de furage
- „ „ trăsuri
- „ „ cai
- „ „ . . .
- Cont. curente (Div. Bănci)
- Diverse
- Asociaţi cont de dividende

Capital şi subdiviz. sale
- *Capital social*
- Imobile
- Cheltueli de înfiinţare (l'etablissement)
- Fonduri de rezervă
- Fond de amortisment
- *Profit şi Pierderi*
- *La Debit:*
- Salarii, Impoz. chelt. adm.
- Interese datorate etc. etc.
- *La Credit:*
- Produsul transporturilor
- Produse extraordinare
- Interese de încasat etc. etc.

1) Extract din Monografie contabili administrative. (3-lea volum) d'Ettore Mondini.

## *Planul general al organizațiunii contabile a unei întreprinderi de navigațiune*

I. *Cassa.*

II. *Material.*
- Nave și bastimente diverse.
- Șantier.
- Armamentul
  - Ancore.
  - Obiecte de armament.
  - Div. armamente.
- Mobilier și echipament.
- Viețuitoare.

III. *Portofol.* Angajament activ și pasiv.

IV. *Creanțe* și *Datorii*
- Exploatarea
  - Cheltueli
    - Furnituri de navigație.
      - Viețuitoare.
      - Combustibil.
      - Otgoane și funii.
      - Cheltueli diverse.
    - Cheltueli cu personalul
      - Onorarul căpitanului.
      - „ contabililor.
      - „ mecanicilor.
      - „ șofeorilor.
      - „ marinarilor.
      - Cheltueli diverse.
    - Întreținerea.
      - Întreținerea corăbiei.
      - „ armamentului.
      - Amortismentul.
  - Venituri.
    - Transportul voiajorilor
    - „ mărfurilor.
    - „ poștale.
    - Încasări diverse.
- Creditori diverși.
- Debitori diverși.

*Conturile de capital*

- Capital social.
- Fond de rezervă.
- Cheltueli de înființare.
- Profit și Pierderi
  - Debit
    - Onorarii de administrație.
    - Impozite diverse.
    - Cheltueli de birou.
    - Cheltueli judiciare.
    - Chirii.
    - Amortismente, etc.
  - Credit
    - Încasări și produse diverse.
    - Interese.
    - Sconturi, rabate, etc.
- Beneficiile exercițiilor anterioare.

## *Planul general al organizațiunii contabile a unei întreprinderi de căi ferate, partea exploatării*

- **Serviciul de întreținere a liniilor (Cheltueli)**
  - . . . . . .
  - Material fix.
  - Material rulant
  - Munca p. material fix
  - Terasamentul, viaducte, nivelări
  - Ingrădiri și plantațiuni
  - Reparațiuni și clădiri
  - Supravegherea liniei
  - Cheltueli diverse
- **Serviciul Materialului și mișcării (Cheltueli)**
  - Conducerea Locomotivelor
  - Combustibilul
  - Apa
  - Întreținerea locomotivelor și tanderelor
  - Întreținerea vagoanelor
  - Ungerea și curățitul locomotivelor
  - Personalul de tren
  - Cheltueli diverse
- **Serviciul de Trafic (Cheltueli)**
  - Serviciul central
  - Serviciul de tren și convoiuri
  - Serviciul stațiunilor
  - Iluminatul și încălzitul
  - Telegraful și semnale
  - Indemnizații pentru pierderi și avarieri
  - Cheltueli de oficii și diverse
- **Produsul voiajorilor (Venituri)**
  - Voiajori de clasa I
  - " " " II
  - " " " III
  - Transporturi pentru contul guvernului
  - Trenuri speciale
  - Venituri diverse
- **Produsul transportur. (cu mare viteză) (Venituri)**
  - Bagaje
  - Mărfuri
  - Bani
  - Trăsuri
  - Cai
  - Câini
  - Animale
  - Transporturi pentru contul statului
  - Incasări diverse
- **Produsul transportur. cu mică viteză (Venituri)**
  - Mărfuri
  - Trăsuri
  - Cai
  - Animale
  - Transporturi pentru contul statului.
  - Incasări diverse
- **Produse diverse (Venituri)**
  - . . . . .
  - Plantațiuni
  - Locațiuni
  - Telegrame personale
  - Taxa de pod
  - Incasări diverse

## Stabilirea registrelor

La stabilirea registrelor necesarii unei organizațiuni contabile, trebue să se aibă în vedere:

1. — *Registrele obligatorii cerute de lege.*

Numărul registrelor obligatorii, cerute de lege poate varia după legislațiuni.

Aceste registre se deosibesc și ele în 2 categorii.

a) Registre cerute de lege, pentru caret rebue să se îndeplinească anume formalități legale.

Aceste registre, se poate zice după toate legislațiunile străine, sunt aceleași, adică: Registrul *Jurnal* și Registrul *Inventar.*

In legislația noastră se mai cere, pentru societățile pe acțiuni, *Registrul Procese-Verbale al Consiliului de Administrație.*

In alte legislațiuni numărul lor poate fi mai mare sau mai mic.

Aceste registre devin bune de întrebuințat numai după ce sunt îndeplinite cu formalitățile cerute de lege.

b) Registre cerute de lege, pentru cari nu trebue să se îndeplinească nici o formalitate legală. Ele sunt obligatorii numai pentru unele întreprinderi sau numai pentru unele operațiuni. Astfel sunt:

Copierul de scrisori, care devine un registru obligator pentru întreprinderile mai mari, cari operează prin corespondență.

Registrul de numere al efectelor publice, care devine obligator pentru bănci și bancheri cari fac operațiuni cu aceste efecte. Și altele.

2. — *Registre obligatorii din punctul de vedere contabil,*

Aceste registre, atât ca număr cât și ca formă și mod de formulare, depind de desvoltarea întreprinderii, de varietatea și natura operațiunilor, precum și de metodul sau modalitatea contabilă întrebuințată în ținerea socotelilor.

Din acest punct de vedere registrele se deosibesc; în: registrele agenților manipulatori de valori și registrele contabilității, cari se deosibesc și ele în registre analitice și registre sintetice.

Oricum ar fi registrele, ele se mai deosibesc în registre principale, secundare și auxiliare.

Ca registre ale manipulatorilor de valori avem:

Registrul sau registrele principale, secundare și auxiliare ale casierului, pentru numerar și diferitele valori ce-i sunt încredințate.

Registrul sau registrele magazinerului pentru mărfuri.

Registrul sau registrele portofolierului, etc. etc.

Aceste registre depind foarte mult și de felul întreprinderii.

In ceeace privește registrele contabilității, ca registre ana-

litice sunt: *Strața* sau Straţele, *Registrul de Casă, Registrul Clienților, Furnizorilor.* etc.

Registre sintetice sunt: Diversele *Cărți-Mari, Registrul de situații, Desvoltătoarele de gr. I, II etc.*

Aceste registre se deosibesc și ele în registre principale, secundare și auxiliare.

3. — *Registre cerute de felul întreprinderii sau administrației.*

Astfel sunt: In operațiunile de bancă:

*Registrul prezentătorilor la scont, Registrul principalilor obligați,* etc.

In industrie: *Registrul săptămânal, bi-lunar, lunar,* de numărul zilelor și al nopților de muncă *Registrul de atelier,* etc.

4. — *Registre cerute de felul operațiunilor: Registrul pentru dobânzi,* la împrumuturi, deia scont, *Registrul pentru comenzi,* etc.

5.—*Registre cerute de statistică:* Partea statistică a întreprinderii reese și din celelalte registre, dar sunt unele registre cari au numai acest scop.

Astfel sunt: Registrul: *Raportul dintre stocul metalic și emisiunea și circulațiunea biletelor de bancă,* cari se întrebuinţează în Băncile de emisiune.

*Registrul de cursul schimbului,* etc.

## Denumirea registrelor

Registrele poartă de regulă numirea după conținutul lor, aidcă după felul operațiunilor ce cuprind.

Astfel sunt:

*Registrul Jurnal,* pentrucă cuprinde operațiunile, trecute zilnic, adică zi cu zi — jour par jour —.

*Registrul de conturi* — partizi —, care însă se obișnuește a se numi mai de regulă „Cartea-mare", pentrucă este voluminos, sau „Maestrul", pentrucă ne dă situațiunea întreprinderii; cuprinde diferitele conturi sau partizi.

*Registrul inventar,* care cuprinde operațiunea inventarierii adică a găsi cu puterea minții situațiunea întreprinderii.

*Registrul „Copierul de scrisori"* sau numai *„Copierul"* pentrucă cuprinde copia scrisorilor sau a diferitelor acte ale întreprinderii.

Fiecare din registrele principale, fie din punctul de vedere legal sau contabil, se subîmpart și ele la rândul lor, denumindu-se tot după cuprins, adică:

*Subdivizionarea registrului jurnal:* Jurnalul de Cassă, Jurnalul de Mărfuri, Jurnalul Efectelor de primit, etc.

Jurnalul externe, pentru operațiunile cu străinătatea.

Jurnalul interne, pentru diversele operațiuni locale sau din țară.

Jurnalul Sucursalelor și Agențiilor, pentru operațiunile cu sucursale și agenții, etc.

*Subdivizionarea registrului Cartea Mare:* Și avem: Cartea mare, conturi de valori; Cartea mare, conturi curente, Cartea mare, conturi de ordine, etc.; apoi: Cartea mare, a conturilor curente interne; Cartea mare, a conturilor curente externe, etc.

La metodul logismografic, în loc de „Cărți mari" avem „Desvoltătoare", de gr. I, de gr. II, etc., după gradul de subdivizionare a coloanelor.

*Subdivizionarea registrului Inventar;* avem: Inventarul moșiei A, Inventarul moșiei B, Inventarul Morii. Inventarul SucursaleiA, etc.

*Subdivizionarea registrului Copier,* adică: Copierul de facturi (Facturierul), Copierul externe, pentru scrisorile cu străinătatea; Copierul interne, Copierul Sucursale, Copierul de borderouri etc. Tot asemenea și cu registrele secundare și auxiliare.

## Diferite feluri de registre

Numirea registrelor arătate mai jos nu cuprind totalitatea lor, unele din ele sunt repetate, având mai multe numiri, altele lipsind pentrucă numărul lor depinde mult de felul operațiunilor și de desvoltarea lor și a organizațiunii contabile.

1 — *Contabilitatea unui salariat, proletariat, capitalist mic, mijlociu și comerciant mic.*

Notes. Strața, Jurnal-Cartea mare, 2 registre sau unul singur.

2. — *Contabilitatea unui capitalist mare.*

Strața, sau: Registrul de casă, Registrul imobilelor. Registrul de titluri (efecte publice, acțiuni, obligațiuni, etc.), Jurnalul-Cartea mare, 2 registre sau unul singur.

3. — *Contabilitatea unui mare comerciant.*

A. — Registrele manipulatorilor de valori: Registrul de Cassă, Registrul de mărfuri intrate și eșite, Facturierul, Registru de partizi al mărfurilor, Registrul efectelor de primit și de plată, Registrul scadențar al efectelor de primit și de plată, Registrul de cheltueli mărunte, Registrul de comenzi, primite și date.

B. — Registrele contabilității: a) Registre analitice: Registrul Strața, sau: Registrul de Cassă, Registrul de Clienți, Registrul de Furnizori.

b) Registre auxiliare: Registrul de Scrisori intrate și eșite, Registrul de expediția scrisorilor. Registrul Personalului, Registrul de vânzările la termen, Registrul de vânzări contant.

c) Registre principale: Jurnalul sau Jurnalele, Jurnalul Centralizator, Cărți Mari, Copierul de scrisori, Registrul Inventar.

4.—*Contabilitatea industrială:* Registre auxiliare. Registrul matriculator al lucrătorilor, Registrul lucrului de mână, Registrul săptămânal de plata lucrului de mână, Registrul materiilor prime, intrate și eșite, Registrul de partizi al materiilor prime, Registrul Atelierelor, Registrul lunar al lucrărilor. Registrul de cehltueli directe. Registrele contabilității.

5.—*Contabilitatea agricolă:* Registre auxiliare: Registre de partizi al locuitorilor, Registrul de chitanțe pentru muncă, bani și răfuială definitivă, Registrul de merinde. Registrul de matriculare a animalelor, Registrul de înscrierea animalelor, Registrul de înscrierea păsărilor, Registrul măcinătorilor la moară, Registrul lăptăriei, Registrul întrebuințării plugurilor cu abur și a mașinelor, Registrul muncilor cu argații și vitele proprii, Registrul muncii cu mâna, Registrul personalului angajat, Registrul de magazie al cerealelor, Registrul de expediție la cumpărători, Registrul de îngrășăminte, Registrul animalelor de rentă, Registrul de cheltuelile conacului. Registrele contabilității generale.

6.—*Contabilitatea băncilor:* Registre auxiliare: Registrul de scrisori intrate, Registrul de scrisori eșite, Registrul de cassă, Registrul efectelor și diverselor valori la încasare, Registrul de cheltueli mărunte, Registrul de situația valorii aflate în cassă, Registrul efectelor scontate, Registrul cupoanelor și titlurilor eșite la sorți, scontate, Registrul prezentatorilor la scont, Registrul principalilor obligați, Registrul andosatorilor, Registrul de partizi al cupoanelor și titlurilor scontate, Registrul tratelor, Registrul efectelor la încasare, Registrul tratelor la acceptare, Registrul varantelor scontate, Registrul titlurilor în gaj pentru ef. scontate, Registrul de situația portofoliului, Registrul titlurilor, proprietatea băncii, Registrul de numere al titlurilor, Registrul de partizi al titlurilor, Registrul cupoanelor detașate, Registrul titlurilor eșite la sorți, Registrul de situație al titlurilor, Registrul împrumutătorilor pe gaj, Registrul de partizi al împrumutătorilor, Registrul de Situație al gajului. Registrul depunătorilor în păstrare, Registrul de partizi al depunătorilor, Registrul cupoanelor dela depozitele depunătorilor, Registrul de Situație al depozitelor, Registrul de dobânzi dela împrumuturi, Registrul de dobânzi dela scont, Registrul cheltuelilor de protest. Registrele contabilității generale.

Intreprinderea fiind o societate pe acțiuni, mai sunt de adăogat registrele: Registrul Acționarilor, Registrul acțiunilor nominative, Registrul acțiunilor la purtător, Registrul de transfer. Registrul de Ședințele Consiliului de Administrație, Registrul pentru înscriere la adunarea generală, Registrul de ședință a Adunării generale, Registrul de inspecțiuni al censorilor.

Intrebuințând în organizațiunea contabilă, metodul „Logismografic", avem registrele: Cadrul Contabilității, Minuta, Jurnalul, Desvoltătorul, gr. I, II, III, etc.

## Multiplicarea registrelor

Desvoltarea și multiplicitatea operațiunilor necesitează divizionarea muncii și multiplicarea registrelor.

Operațiunile fiind reduse, fiecare registru, sau subdivizionare a registrului, este ținut de o singură persoană, ori trece în mai multe, sau chiar în toate registrele.

Operațiunile fiind numeroase sau foarte numeroase, nu numai că o singură persoană nu poate prididi să treacă operațiunile în toate registrele, dar chiar nici în unul singur, și atunci unele sau chiar toate registrele trebuesc duplicate, triplicate, etc., așa că se vor întrebuința:

2, 3, 4, etc., registre jurnale; 2, 3, 4 registre cărți mari; 2, 3, 4 etc., registre de cassă, etc.

Multiplicarea registrelor se face în mai multe feluri, având în vedere și metodul de contabilitate.

Cu toate acestea, la distribuirea operațiunilor în diferitele registre, cari cuprind același mod de înregistrare și același fel de operațiuni, se are în vedere oarecari norme:

1. Toate registrele sau numai unele din ele, se duplică, trecându-se în unele intrările și în altele eșirile.

Operațiunile fiind și mai numeroase, la multiplicarea lor se are în vedere felul operațiunilor, adică:

*a)* Jurnalul: Jurnalul interne, pentru operațiunile locale.
Jurnalul externe, pentru operațiunile cu străinătatea.
Jurnalul agenții și sucursale, pentru operațiunile lor.

*b)* Cartea-Mare: Cartea mare, conturi de valori.
Cartea mare, conturi de ordine.
Cartea mare, conturi de persoane.

*c)* Copierul: Copierul interne, externe, sucursale și agenții, etc.

Tot asemenea și cu celelalte registre.

Operațiunile fiind și mai numeroase, pentru multiplicarea registrelor, se deosibesc registrele, în zile cu soț și zile fără soț, și avem:

Jurnalul interne, pentru zilele: 1, 3, 5, 7, 9, etc. a lunii.
Jurnalul interne, pentru zilele: 2, 4, 6, 8,, 10 etc. a lunii,
Jurnalul externe, pentru zilele: 1, 3, 5, 7, 9, etc., a lunii.
Jurnalul externe, pentru zilele: 2, 4, 6, 8, 10, etc. a lunii.

Pentru cartea mare, operațiunile fiind numeroase și multe conturi, se deosibesc registrele după litera alfabetică a conturilor, și avem:

1-a. Carte mare, care să cuprindă conturile A—C.
2-a. Carte mare, care să cuprindă conturile D—G.
3-a. Carte mare, care să cuprindă conturile H—M.

și așa mai departe.

2. Se întrebuințează registre analitice, după felul operațiunilor, după felul valorilor, etc., și registre sintetice, în care se

centralizează operațiunile, în anumite coloane, corespunzătoare la grupe de conturi, sau la conturi generale colective, pentru care sunt unul sau mai multe cărți mari, cu conturile generale grupate și alte cărți mari cu subdiviziunile de conturi, și avem:

Registre sau jurnale de cassă; registre sau jurnale de mărfuri: intrate, eșite; registre sau jurnale de efecte: active, pasive; apoi cărți mari corespunzătoare, sau după litera alfabetică a conturilor și cărți mari pentru subdiviziunile de conturi.

3. Se întrebuințează registre jurnale cu mai multe coloane, sau mai puține, în cari se centralizează operațiunile, după care se descentralizează în alte registre, desvoltătoaree de diferite grade: I, II, III, IV, etc.

Fiecare din aceste trei moduri de multiplicare a registrelor formează partea caracteristică a metodului Jurnal-unic, Centralizator și Logismografic. Metodul Jurnal-Cartea mare, poate urma oricare din aceste moduri de multiplicare.

Cu toate acestea, modul de multiplicarea registrelor poate să nu urmeze întotdeauna metodului.

După fiecare metod de contabilitate se pot multiplica atât jurnalul, cât și Cartea mare, după oricare din modurile arătate, rămâne la buna alegere a celor însărcinați cu organizațiunea contabilă, având în vedere desvoltarea operațiunilor și stabilirea controlului cum și partea statistică.

## Forma și liniatura registrelor

Mărimea, forma și liniatura registrelor este foarte variată, atât în ceeace privește registrele principale, cât și cele secundare sau auxiliare.

Cu toate acestea, pentru registrul jurnal mai cu seamă, s'a stabilit oarecare formă; iar în ceeace privește liniatura, diferă după metodul sau modalitatea contabilă.

Cartea mare, asemenea, iar în ceeace privește liniatura, diferă nu atât de metodul contabil, cât de natura operațiunilor și de ordine birocratică.

După metodul logismografic, în loc de cărți mari, avem Desvoltătoarele, care au o liniatură diferită.

Aceste 2 registre de o mare importanță, Jurnalul, dând istoricul operațiunilor întreprinderii, pentru care este și un registru obligatoriu, cerut de lege; Cartea mare, dând prin conturile cari le cuprinde, situațiunea generală; fiind 2 registre principale, au forma, construcția și modul de întreținere mult îngrijită, ceeace fac să se deosebească de celelalte registre.

Iată și liniatura registrelor:

1. — *Registrele principale:* Registrul Jurnal.

Acest registru are, de regulă, un format mare și este solid

cartonat, pentru a se putea păstra în bună stare fiind mult întrebuințat, și pentrucă este un mijloc de probă a operațiunilor, în orice timp și pentrucă servește la constituirea altor registre, atât principale cât și secundare, din care cauză este cerut de lege, și se păstrează închis în casă de fier.

Fiecare pagină este numerotată, în ordine chronologică: 1, 2, 3, 4, etc.

Liniatura diferă după metodul sau modalitatea contabilă.

A. — *Liniatura jurnalului după metodul Jurnal, unic și metodul: Centralizator.*

Liniatura registrului este de regulă fără întrerupere, dela o margine la alta, și cuprinde:

1. — Data: ziua, luna, anul. Se scrie de regulă pe fiecare pagină.

Se obișnuește mutl a se scrie data în mijlocul coloanei destinată pentru descrierea operațiunilor, pentru a deosebi mai bine operațiunile pe zile.

2. — Coloană pentru a stabili legătura între acest registru cu cele dependinte de el.

3. — Coloană pentru descrierea operațiunilor în care se arată și conturile la care trebue să se treacă operațiunea.

4. — Coloane pentru sume: 2, 3, etc., coloane.

Dispoziția cea mai simplă a jurnalului este:

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 | 1925 | | | | |
| | | 1 Ianuarie | | | | |
| | A. | B. | C. | | D. | |

1, pagina foi din jurnal care este tipărit.

A, Coloană pentru a stabili legătura cu registrele dependinte.

1925, 1 Ianuarie, Data operațiunei; anul, ziua și luna, fiind cuprinse între linii, cari au de scop pentru a deosebi mai bine operațiunile.

B, Descrierea operațiunilor și arătarea conturilor.

C, Coloană pentru sumele parțiale, cari se referă la conturi generale conturile individuale sau în specie ce se cuprind în descrierea operațiunilor.

D, Coloană pentru totalul sumelor, corespunzătoare articolelor de jurnal.

Altă dispoziţie a registrului jurnal.

| 1 | A. | B | C. | | | | | D. | | E. | | F. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | $c^1$ | $c^2$ | $c^3$ | $c^4$ | | $c^4$ | $c^5$ | | | | |

1. Pagina foi din jurnal, care este tipărit.
A. Numărul articolelor din jurnal.
B. Legătura cu registrele dependinte.
C. $c^1$, $c^2$, $c^3$, $c^4$, $c^5$. Descrierea operațiunilor și însemnările necesare.
$c^2$, conturile debitoare; $c^3$, conturile creditoare; $c^4$, sume care fac parte din descrierea operațiunilor.
$c^5$, sume parțiale, cari adunate formează sume corespunzătoare la subdiviziuni de conturi de gradul II.
D. Sume corespunzătoare la subdiviziuni de gradul I.
E. Sume corespunzătoare la Conturi generale și Conturi colective.
F. Suma totală a articolului de jurnal.

B. — *Liniatura Jurnalului după metodul: Jurnal — Cartea Mare.*

Liniatura Jurnalului este astfel că foaia registrului este împărțită în 2, sau 2 fețe formează una: Partea stângă cuprinde jurnalul, iar partea dreaptă, Cartea mare.

Dispoziționea registrului Jurnal-Cartea mare este astfel:

| Jurnalul | | | | | Cartea mare | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| I | A. | B. | C. | D. | Capital | | Cassa | | Div. conturi | | Cont de p-rs. | | | |
| | | | | | Debit | Cred. | Debit | Cred. | Debit | Cred. | Debit | Cred. | | |
| | | | | | | | | E. | | | | | | |

1. Pagina registrului Jurnal-Cartea mare.
A. Pagina registrelor dependinte.
B. C. D. Jurnalul: B. Descrierea operațiunilor. C. Suma contului, D. Suma corespunzătoare totalului articolului de jurnal.
E. Cartea mare: Conturi generale și grupări de conturi.

C. — *Liniatura jurnalului după metodul Logismografic.*

După acest metod liniatura registrului jurnal este astfel că o parte, partea stângă formează Jurnalul; iar cealaltă parte, partea dreaptă cuprinde coloane pentru gruparea conturilor.

Dispoziţiunea registrului, Jurnalul Logismografic este astfel:

| Nr. min. | Data | Descrierea operaţiunii | Numărul şi suma articol dublu | Proprietarul A. A bis | | Agent şi coresp. B. B bis | | Permutaţiuni | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Debit | Credit | Debit | Credit | Suma | Raportarea |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| | | | | | | | | | |

Am dat numai câte un model de liniatură a Jurnalului, după metodul Jurnal-unic; Jurnal-Cartea mare şi Logismografic.

Jurnalul, după metodul Centralizator, are liniatura la fel. atât numai că dispoziţiunea coloanelor este altfel.

Alte modeluri de liniatură a Jurnalului se poate vedea la cap. V: Sisteme, Metoade şi Modalităţi contabile.

*Registrul Cartea Mare.* Registrul Cartea Mare din punctul de vedere contabil, este cel mai principal registru. El cuprinde toate faptele contabile, ca şi jurnalul, însă distribuite în alt mod, la conturi.

Liniatura acestui registru, prin urmare liniatura conturilor, a suferit mult mai puţine modificări ca registrul Jurnal, iar acestea mai mult din punctul de vedere birocrat, pentru înlesnirea facerii balanţei de verificare.

Varietatea liniaturei constă în deschiderea contului numai pe o singură faţă a registrului, sau în înmulţirea coloanelor, pentru a evita deschiderea de subdiviziuni de conturi, când ele sunt puţine la număr, sau de registre auxiliare ori statistice.

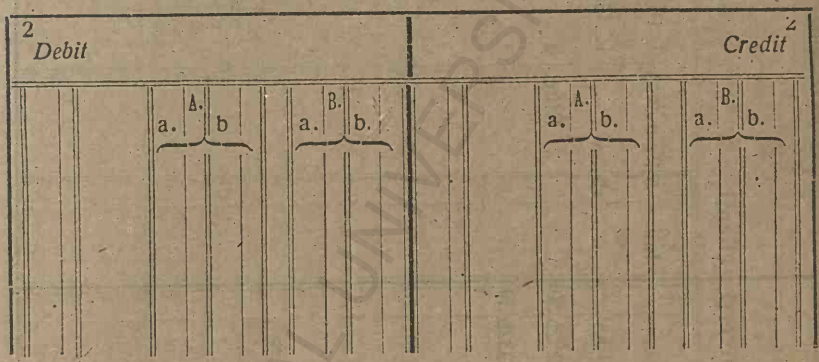
Modificarea cea mai importantă este când conturile valorilor de speculaţiune sunt ţinute cu preţul de cost la credit.

Numerotarea se face, de regulă, purtând 2 feţe acelaş număr.

Dispoziţiunea cea mai simplă a contului este:

| 1 *Debit* G. | | | | | | G. 1 *Credit* | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A. | B. | C. | D. | E. | F. | A. | B. | C. | D. | E. | F. |
| | | | | | | | | | | | |

1. Numerotarea registrului, a contului, la Debit și Credit.
A. Coloana de dată: anul, luna, ziua.
B. Numirea contului creditor la debit și a celui debitor, la credit.
C. Indicațiuni asupra operațiunii.
D. Pagina din registrul Jurnal, unde se găsește operațiunea.
E. Coloana pentru sumele parțiale, corespunzătoare contului.
F. Suma totală a debitului sau creditului, de regulă pe fiecare zi.
G. Titlul contului, scris de regulă pe ambele fețe ale contului.
Altă dispoziție de cont: Conturi cu 2 valori sau ținute pe cantitate sau greutate și valoare.




A. Valoarea nominală, legală sau cantitatea ori greutatea
a) Suma parțială; b) Suma totală.
B. Valoarea în moneta de cont.
a) Suma parțială; b) Suma totală.
Altă dispoziție de cont, Conturi generale cu evitarea de subdiviziuni de conturi.

3

| *Debit* | | | A. | B. | C. | | D. | | Diverşi | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 1 | Sold. | I. Petrescu | 1 | 1 | V | 500 | — | | |
| | | „ | D. Ionescu | 2 | 130 | | 1000 | — | 1500 | — |
| | 5 | La mărf. | N. G-gescu | 3 | 2,3 145 | V | 1425 | 30 | 2925 | 30 |
| | 10 | „ „ | R. Vasiliu | 4 | 160 | | 400 | — | 3325 | 30 |

3

| clienţi | | | A. | B. | C. | | D. | | *Credit* | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 5 | Prin casă | I. Petrescu | 1 | 1 145 | V | 500 | — | | |
| „ | 15 | „ „ | R. G-gescu | 2 | 3 170 | V | 25 | 30 | 525 | 30 |
| | | „ Efec. | „ „ | 3 | 3 171 | V | 1400 | — | 1925 | 30 |

BCU IAŞI - CENTRALA UNIVERSITARĂ

A. Numele și pronumele clientului fără cont individual (subdiviziune).

B. Numărul de ordine a sumei dela debit sau dela credit.

C. Numărul de ordine al aceleași sume regulate din partea opusă.

D. Sumele cu semnul V sunt regulate sau achitate; iar cele fără semn rămân încă la cont și formează soldul contului general.

Altă dispoziție a contului pentru a evita subdiviziuni de conturi.

| 4 *Debit* | | | Cheltueli de | | | | Administrație | | | | 4 *Credit* |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1915 | | | Divers. | Salarii | Chelt. pers. | | | | | – | |
| Ian. | 10 | La casă | 100 | 500 | 200 | 10 | 800 | — | | | |

## Altă dispoziţie de cont. Conturi cu coloane pentru evitarea de registre statistice.

5 *Debit* **Casa** *Credit* 5

| 1915 | | | Bilete | Arg. şi nichel | | Aur | | | | | | Bilete | Argint şi nichel | | Aur | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Ef. str. | Div. oper. | Imp. | | | | | | | | | | | |
| Ian. | 5 | La Diverşi | 124000 | 1452 | 30 | 5000 | 225 | — | 15 | 130677 | 30 | Ian. 5 | La Diverşi | 100000 | 825 | 10 | — | 15 | 100825 | 10 |

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

Subdiviziuni de cont de valoare cu preţul de cost la credit
Model de liniatură.

**Trate**

| 1 *Debit* | | | Val. leg. | Curs | C. mij. | | | 1 *Credit* |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1915 | | | | | | | | |
| Ian. | 1 | Sold. | 100000 | 123 | — | 1 | 123000 — | — |
| » | 10 | La Casă | 100000 | 123 50 | 123 25 | 15 | 123500 — | 246500 — |

**Mărci**

| | | | Val leg. | Curs | + − | Dif. | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 15 | Prin Casă | 50000 | 124 — | + | 0 75 [1] | 20 | 61625 | |

1) Câştigul de 0.75% sau lei 375, diferenţa de curs faţă de cursul mijlociu se trece la un cont deosibit Rezultatul Tratelor, în coloana de Mărci.

Subdiviziunea de cont curent cu 2 feluri de valori: moneta străină și moneta de cont.

Model de liniatură.

| 1 Debit | | | | | | | 1 Credit | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A. | B. | C. | D. | E | F. | G. | A. | B. | C. | D. | E | F. | G. |
| | | | | | | | | | | | | | |

A, Data; B, Numirea conturilor opuse și explicații; C. Scadența.

D, Moneta străină; E, Pagina din jurnal; F. Valoare în Lei (moneta de cont); G. Sumă totală.

*Registrul Inventar.* Registrul inventar are liniatura registrului jurnal, sau a registrului Cartea-Mare.

Când are liniatura registrului jurnal, se scrie în el întâi activul și apoi imediat pasivul.

| 1 A. | B. | C. | D. | E. | F. |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Activ | | | |
| | | Pasiv | | | |

A, Cantitatea; B, Felul valorii și conturilor; C. Greutatea, prețul unitar și alte specificări; D, Sume parțiale; E. Sume totale; F, Totalul activului și pasivului.

Având liniatura registrului Cartea-Mare, registrul Inventar cuprinde în stânga Activul și în dreapta Pasivul.

| *Activ* | *Pasiv* |
|---|---|
| | |

*Copierul de scrisori.* Registrul copierul de scrisori n'are nici o liniatură, este făcut din foiță subțire și numerotat.

La începutul sau la finitul registrului este un repertor alfabetic în care se scrie numele și pronumele precum și localitatea căruia îi este adresat actul sau scrisoarea copiată.

*Registrul de Procese-Verbale.* Acest Registru nu are nici o liniatură, este numerotat în ordine chronologică. Este bine să cuprindă un rezumat alfabetic al proceselor-verbale.

2. — *Registrele analitice auxiliare secundare.*

*Registrul Strața.* Acest registru are liniatura registrului jurnal.

*Jurnale sau registre analitice.* Liniatura acestor registre diferă după felul operațiunilor ce cuprind. Ele mai diferă și după modalitatea întrebuințată în ținerea socotelilor, cuprinzând pentru specificarea operațiunilor coloane diferite sau titlurile conturilor; deosebirea intrărilor și eșirilor sau debitelor și creditelor se face trecându-se la părți deosebite sau în coloane deosebite.

Astfel avem:

# Cassa

## Jurnalul de încasări și plăți

*Încasări* | *Plăți*

| Data | Operațiunea | No. act. cont. | Suma | Ef. de prim. | Cont cor. int. | Cont cor. ext. | Ef. spre încas. | Ser. int. | | Exploat. | | | Data | Operațiunea | No. act. cont. | Suma | Ef. de prim. | Cont cor. int. | Cont cor. ext. | Ef. spre încas. | Serv. int. | | Exploat. | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | Divid. | Ord. div. | Dep. | Dif. c. | Int. | | | | | | | | | | Divid. | Ord. div. | Dep. | Dif. c. | Int. |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Altă liniatură:

| Data | Operațiunea | No. act. cont. | Ef. de primit | | Cont cor. int. | | Cont cor. ext. | | Ef. spre încas. | | Exploatarea | | | | | | Suma parțială Intrări | Total Intrări | Suma parțială Plăți | Total Plăți |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | I. | Pl. | I. | Pl. | I. | Pl. | I. | Pl. | Dep. | | Dif. cont. | | Int. | | | | | |
| | | | | | | | | | | | I. | Pl. | I. | Pl. | I. | Pl. | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

## Registrul de mişcarea mărfurilor

| No. fact. | Data | Specific. mărfurilor | Felul unit. | Cant. parţ. | Cant. totală | Preţ. | Suma parţ. | Suma totală | No. bon. eşire | Data | Specific. mărfurilor | Felul unit. | Cant. pa ţ. | Cant. totală | Preţ | Suma parţ. | Suma totală |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |

## Portofoliul

### Jurnalul de intrarea şi ieşirea efectelor

*Intrări* — *Eşiri*

| Num. Intr. | Num. Eşiri | Nat. ef. | Locul de creaţiune | Data | Numele creator. | Numele Benefic. | Locul de plată | Scadenţa | Suma | Casa | Cont crt. local | Cont crt. exl. | Diverse | Num. Eşiri | Num. Intr. | Nat. ef. | Locul de creaţiune | Data | Numele creat. | Numele Benef. | Locul de plată | Scadenţa | Suma | Casa | Cont crt. local | Cont crt. exl. | Diverse |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

## Registrul de mișcarea acțiunilor

| Data | No. de mutație | Folio | | Numele și pronumele cedantului | Titluri la purtăt. | Titluri nomin. | | Total mutațiunilor | Data | Folio | | Numele și pronumele cesionarilor | Titluri la purtător | Titluri nomin. | | Transf. la ord. | Taxa | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Jurn. | C. M. | | | No. certif. | No. titlur. | | | Jurn. | C. M. | | | No. certif. | No. titlur. | | Suma t'tl. | Suma Lei |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

# Registre auxiliare

## Registrul de transfer. al acțiunilor nominative

| No. mutațiunii | Data | Numele, Pronumele și Domiciliul cedanților | No. certificatelor de anul. | No. acțiun. vechi transf. | No. titlurilor transferate | Numărul noilor titluri | Numele, Pronumele și Domiciliul noilor titulari | No. acțiun. vechi atribuite fie cărui nou acționar | No. noilor certif. | Bazele impozit. | | | Drept de trans. | | | Observații |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | Curs | Val. titl. | Val. impozabilă | Val. | Suma | Total | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |

## Registrul scadenţar al efectelor scontate

| No. de ordine | Data | Numele şi pronumele trăsului sau subscriitorului | Locul de plată | Ziua scadenţei | Suma | Observaţii |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |

## Registre secundare

### Registrul de cheltueli mărunte

| Data | Felul cheltuelilor mărunte | Suma parţială | Total periodic |
|---|---|---|---|
| | | | |

Alte liniaturi de registre se mai pot vedea la partea I-a, Cap. V, Sisteme, Metoade şi Modalităţi.

BCU ARAD CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

## CAP. II

## Trecerea în registre

Diagrama sau planul general al unei organizațiuni contabile fiind stabilită, precum și numărul, felul și formularea registrelor; iar pentru registrele obligatorii, cerute de lege, îndeplinindu-se formalitățile; urmează că treptat cu îndeplinirea faptului contabil, să se treacă operațiunile în registrele stabilite, și în ordinea determinată de sistemul, metoda sau modalitatea aplicată.

Cel dintâi fapt contabil fiind aducerea aportului în întreprindere, determinat conform legii comerciale de „Inventar", când întreprinderea este individuală, și de „Contractul de asociație", „Statut", când întreprinderea este sub formă socială; acestea stabilesc constituirea fondului sau capitalului întreprinderii, și aceasta este cea dintâi trecere în registre.

In diferite administrații particulare, constituirea fondului are de bază: un act de donație, un testament, o deciziune; iar în cele publice este „Bugetul".

In privința modului de trecere în registre, oricare ar fi sistema, metodul sau modalitatea aplicată, este stabilit următoarea normă de urmat:

1. Faptul contabil este trecut în registru mai întâi în mod analitic și descriptiv, istoric, indiferent de felul registrului: Strața, Jurnale sau registre analitice, ori minuta logismografică, apoi se sintetizează, fie prin coloane, prin gruparea operațiunilor, fie prin conturi, ori grupări de conturi.

2. Faptul contabil este deosebit, chiar în primul registru în: debit și credit; intrări și eșiri, cheltueli, pagube și beneficii; fie prin trecerea sumelor în coloane deosebite, fie prin modul de descriere, sau în alt mod.

Asemenea se mai denumește conturile la cari se vor înregistra operațiunile.

3. Prin sintetizare să se distingă registrele în care urmează să se treacă faptul contabil, indiferent dacă aceasta se arată prin numirea conturilor sau prin coloanele de sume. Este mai bine să se arate prin ambele feluri.

4. Inregistrarea analitică se face sub formă simplă: debit și credit, intrări și eșiri, cheltueli. pagube și beneficii; sau sub forma digrafică. Inregistrarea sintetică se face totdeauna sub forma digrafică.

5. La trecerea dintr'un registru într'altul trebue stabilită legătura între ele prin însemnarea numai a cifrei sau literii registrului, sau și prin paginile unde s'a trecut operațiunea.

6. Sumele și indicațiunile referitoare la faptele contabilizate, analitic sau sintetic, trebuesc scoase în evidență, prin scriere deosebită, prin subliniere, sau prin separațiune.

7. Registrele fiind prevăzute cu mai multe coloane, în cari

de regulă este scris indicația ei, nu se vor trece în ele decât părțile referitoare ale faptelor contabilizate.

8. Totalizarea în registre se face după dată, sau la anumite perioade, de ex.: la finele paginei, la facerea balanței de verificare sau de situațiune, etc.

9. Trecerea în unele registre se face în ordine chronologică a faptelor contabile, în altele pe grupări de fapte contabile, adică, în coloane stabilite, sau la partizi, conturi.

10. Trecerea în unele registre se face din alt registru, în care caz se arată legătura dintre ele, prin diferite însemnări; iar în altele se face după acte sau documente, pe care asemenea se face semn de înregistrare, sau se pune o ștampilă cu indicația „Inregistrat"; în altele se trece chiar după valoare, iar legătura se face prin control. Sunt și registre de sine stătătoare, numai pentru statistică.

**Debit și Credit; Intrări și Eșiri; Primiri și Dări; Incasări și Plăți; Cheltueli și Venituri; Pagube și Beneficii.**

Numirile acestea reprezintă 2 parți opuse ale registrului sau ale contului.

Prin ele se stabilesc raporturi opuse:

1. Intre Intreprindere și Capitalist, prin mijlocirea Intreprinzătorului.
2. Intre Intreprindere și Intreprinzător.
3. Intre Intreprinzător și Capitalist.
4. Intre Intreprindere și Terțele persoane.
5. Intre diferiți agenți ai întreprinderii.

*Debit*, *Intrări*, *Primiri*, *Incasări*, *Cheltueli și Pagube*, reprezintă primiri de sume sau valori, fie de Intreprindere, Intreprinzător, Capitalist, și Terțele persoane, cât și de diferiții agenți ai întreprinderii.

*Credit*, *Eșiri*, *Dări*, *Plăți*, *Venituri* și *Beneficii*, reprezintă sumele sau valorile date.

Când în registrul sau contul, la care se trece faptul contabil, nu sunt arătate raporturile dintre termenii opuși ai faptului contabil, trecerea operațiunilor în registre este tot dublă, fiindcă se trece la un cont, într'un registru la: Debit, Intrări, Primiri, Incasări, cheltueli, Pagube, și în acelaș timp la alt cont sau într'alt registru la: Credit, Eșiri, Dări, Plăți,, Venituri, Beneficii, atunci să zice: *Contabilizare sub formă simplă.*

Când însă, la fiecare cont, sau în fiecare registru se arată raporturile dintre acești termeni, fie prin înscrierea contului opus, fie prin raportarea la registrul în care s'a înregistrat operațiunea opus, atunci se zice „Contabilizare sub formă digrafică (dublă).

Stabilirea raporturilor dintre acești doi termeni ai contului, sau dintre registre se arată: prin titluri, litere, sau cifre,

pentrucă trecerea în registre a faptelor contabile, atât în registrele principale, cât și în cele analitice, auxiliare, secundare, se face în diferite moduri.

Oricare ar fi modul de înregistrare însă, această trecere în registre fiind dublă, controlul este stabilit la fel, iar rezultatul trebue să fie acelaș.

In ceeace privește întrebuințarea a mai multor numiri, pentru faptul *„primire"*, ca și pentru *„dare"*, aceasta este mai mult o denumire practică și birocratică, cu scop de a da un înțeles mai popular cuprinsului părții registrului sau contului, mai cu seamă când înregistrarea este făcută sub formă simplă.

Din punctul de vedere teoretic, mai cu seamă când înregistrarea este făcută sub formă digrafică (dublă), pentru orice primire de sumă sau valoare avem denumirea de: *Debit*, iar pentru cele date denumirea de: *Credit*.

Toate conturile fiind personificate, raporturile dintre ele reprezintă un debit sau un credit.

In loc de conturi fiind registre, raporturile dintre ele sunt aceleași ca dintre conturi.

## Deosebirea Debitului și a Creditului

Deosebirea Debitului și a Creditului se face:

1. Având în vedere registrele analitice.
2. Având în vedere registrele sintetice.

In registrele analitice, raporturile dintre conturile cari iau naștere din faptele contabile, se deosebește Debitul de Creditul prin trecerea operațiunilor în părți deosebite ale registrului prin trecerea sumelor în coloane deosebite: Debit, Credit; prin descrierea operațiunilor în mod deosebit: Debitul, dela începutul coloanei de descrierea operațiunii, Creditul, mai dinăuntru, mai la dreapta.

Deosebirea se face, când înregistrarea este sub formă digrafică, prin înscrierea deosebită a titlului contului: în coloane diferite.

Contul debitor, în prima coloană dela stânga.

Contul creditor, în coloana a doua dela dreapta.

Deosebirea aceasta, în registrele analitice se face:

1. Pentru a se putea stabili din aceste registre anumite situațiuni.

2. Pentru a se putea stabili grupările de conturi, pentru înregistrarea operațiunilor în mod sintetic, în registrele de sintetizarea operațiunilor.

In primul caz putem ști, de ex., din registrul Cassa, banii intrați, banii eșiți, diferența zilnică și existența lor.

Din registrul „Mărfuri", mărfurile intrate, eșite, diferența zilnică, atât în cantitate, cât și în valoare, etc.

In al doilea caz putem ști: Cari sunt conturile debitoare și

cari sunt conturile creditoare, pentru gruparea lor. sau pentru formularea lor în registrul Jurnal.

In cazul acesta se zice că facem: *Analizarea operațiunilor.*

Iată cum se prezintă deosebirea debitului și a creditului în registrele analitice:

1. — *Inregistrarea simplă.*

## Strața

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 7 | Maiu | Cumpărat mărfuri diverse cu bani gata, dela D-l I. Petrescu, loco, conf. facturii sale, Lei . | | 1000 — |
| 8 | „ | Vândut mărf. diverse și trecut în cont, D-lui I. Georgescu, Brăila, conf. fact. n. Lei . . . . . | | 500 — |

## Registre auxiliare sau Jurnale analitice

**Registrul (Jurnalul) de Mărfuri**

| *Intrări* | | | | *Eșiri* | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | Mai | Fact. I. P-scu, 100 Kgr. cafea | 1000 | 8 | Mai | Fact. n. p. I. G-scu, Brăila 75 Kgr. cafea | 1000 — |

**Registrul (Jurnalul) de Cassă**

| *Intrări* | | | | *Eșiri* | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | 7 | Mai | Pl. fact. I. Petrescu, loco . | 1000 — |

Alt mod de deosebirea debitului și a creditului.

| Registrul (Jurnalul) de Mărfuri | | | Intr.-Eș. | | Registrul (Jurnalul) de Cassă | | | Intr.-Eș. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | Mai | Fact. I. Petrescu, 100 Kgr. cafea, lei . . . | 1000 — | | 7 | Mai | Pl. fact. I. Petrescu, loco | | 1000 — |
| 8 | „ | Fact. n. I. Georgescu, Brăila, 75 Kg. cafea | | 1000 — | | | | | |

## 2.—*Inregistrarea digrafică.*

### Registrul (Jurnalul) de Mărfuri

| | | Debit | Credit | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | Mai | Mărfuri | Cassa | Cump. marf. fact. I. Petrescu, loco, 100 Kg. cafea . . . . | 1000 | — |
| 8 | „ | Client I. G-scu | Mărfuri | Vând. I. Georgescu, Brăila, fact. n. 75 Kg. cafea . . . . . | 1000 | — |

Alt mod de înregistrare digrafică.

*Debit* **Jurnalul de Mărfuri** *Credit*

| | | Cont creditor | | | | Cont debitor | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | Mai | Cassa | Cump. marf. I. P. 100 Kg. caf. | 1000 | — | 8 Mai | Clienți | I. Georgescu, cafea 75 Kg. | 1000 | — |

*Debit* **Jurnalul de Cassă** *Credit*

| | | Cont creditor | | | | Cont debitor | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | 7 Mai | Mărfuri | I. Petrescu, 100 Kg. cafea . . | 1000 | — |

## 3.—*Inregistrarea logismografică.*

| No. ord. | Descrierea operațiunilor | Registrele și Desvolt. | Coloana de înregistrare | SUMA | | Desem. Desvolt. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 7 Maiu | | | | | |
| 1 | Cump. marf. div. cu b. g. dela D-l I. Petrescu, cont. fact. lei 1000 . . | Jurn. | 4.9 | 2000 | — | A. B. |
| | | A. | 4.5.8 | 1000 | — | $A^1$ |
| | | $A^1$ | 3.6 | 1000 | — | |
| | | B. | 4.6.7 | 1000 | — | |
| | 8 Maiu | | | | | |
| 2 | Vând marf. în cont., d-lui I. Georgescu, Brăila, fact. n. 75 K. cf. 1000 | Jurn. | 4.9 | 2000 | — | A. B. |
| | | A. | 4.7.18 | 1000 | — | $A^1$ |
| | | $A^1$ | 2.5 | 1000 | — | |
| | | B. | 4.8.17 | 1000 | — | $B^1$ |
| | | $B^1$ | 2.5 | 1000 | — | |

Trecerea în celelalte registre a se vedea cap. V, Sisteme, Metoade şi modalităţi de contabilitate.

## Analizarea faptelor contabile

A analiza un fapt contabil însemnează a deosebi contul care primeşte şi contul care dă, adică a deosebi conturile debitoare şi conturile creditoare care iau naştere din faptul contabil al unei operaţiuni.

Din o operaţiune poate însă să reiasă mai multe conturi cari primesc şi numai unul care dă; sau invers, mai multe conturi cari dau şi numai unul care primeşte.

Sunt chiar operaţiuni din cari rees mai multe conturi cari primesc şi mai multe cari dau.

Faptul acesta face că la înregistrarea operaţiunilor în registrele sintetice, redactarea operaţiunilor să aibă mai multe forme, adică să avem mai multe feluri de articole de jurnal şi anume: Articole simple, mixte şi duble (compuse); iar pentru deosebirea conturilor debitoare şi creditoare, a devenit lege fundamentală a contabilităţii, faptul că:

*Contul care primeşte este debitor şi contul care dă este creditor.*

Bazat pe această lege, este foarte uşor a deosebi aceste două feluri de conturi, având în vedere descrierea operaţiunilor în registrele analitice, oricare ar fi ele, în care de altfel şi se face această deosebire, şi pe care se bazează formularea grupărilor de conturi pentru a fi înregistrate în mod sintetic, în registrul Jurnal, oricare ar fi metodul sau modalitatea întrebuinţată.

Astfel, pentru primul fapt contabil: Schimbarea calităţii de capitalist în comerciant, industriaş sau administrator, adică: Intreprinzător, fiind analizat, vom avea:

Contul care primeşte fondul, este: Contul Intreprinzătorul. El este prin urmare cont debitor.

Şi. Contul care acordă fondul, este: Contul capitalist. El este prin urmare cont creditor.

Făcându-se legătura între contul care primeşte şi contul care dă, pentru a se arăta raporturile stabilite între aceste două conturi, care rees din faptul contabil al schimbării calităţii, de capitalist în întreprinzător, avem formularea primului articol în jurnal, adică:

X — Comerciant, Industriaş, Administrator—(Intreprinzător) debitor, la
X — Capitalist—creditor

Insă, Intreprinzătorul, pentru atingerea scopului ce urmăreşte, transformă fondul în diferite feluri de valori, pe care le încredinţează, după felul lor la câte un agent manipulator al întreprinderii.

Acesta este al doilea fapt contabil, pe care analizându-l, pentru a afla contul sau conturile debitoare și creditoare, ajungem la următoarea formulare în jurnal:

Intreprinderea { A—manipulator de bani; B—manipulator de mărfuri; C—manipulator de efecte; etc. etc. } Cont. debitoare pentru că primesc } la Intreprinzăt., creditor, pentru că dă

Trebue de observat însă, că: contul Intreprinzător, debitor pentru fondul capitalistului și creditor pentru acelaș fond, transformat însă în diferite feluri de valori, pe cari le dă agenților de valori, adică întreprinderii, se simplifică înregistrarea, care devine:

Intreprinderea { A—manipulator de bani; B—manipulator de mărfuri; C—manipulator de efecte; etc. etc. } Cont. debitoare pentru că primesc } la Capitalist. creditor, pentru că dă

Care, având în vedere teoria personificării conturilor, contabilizarea devine:

Activul întreprind { Cassa —Cont personif. al manip. de bani; Mărfuri— „ „ „ „ „ mărf.; Portof. — „ „ „ „ „ efecte; etc. etc. etc. } Conturi debitoare } la Pasivul întreprind. { Capital / Contul personif. al capitalistului } Cont creditor

Aceasta este formularea primului fapt contabil, simplificat, când întreprinderea — Comerțul, Intreprinderea, Administrația — se face la început numai cu fondul propriu al capitalistului.

Dacă însă Intreprinderea începe și cu fonduri, sub orice formă de valoare, primite și dela Terțe persoane, cari devin Creditorii întreprinderii, în cont și contra efecte, atunci formularea faptului contabilizat devine:

Activul Intreprind. { Cassa; Mărfuri; Portofoliu; etc. } Conturi Debitoare } la Pasivul Intreprind. { Capital; Creditori, în cont; Creditori, contra efecte; etc. } Conturi creditoare

In acest caz însă, fondul întreprinderii nu s'ar ști decât dela formularea primului fapt contabil, din jurnal, pentrucă el este repartizat la mai multe conturi.

Mai observăm că, Intreprinzătorul nu este debitor numai de fondul primit dela capitalist, ci și dela Terțele persoane, creditori, față de care raporturile sunt de altă natură, decât față de el capitalist.

Pentru aceasta va trebui să avem un cont care să reprezinte

pe întreprinzător, ca: Fondul comercial, industrial, sau administrativ, ori Inventar, etc.

Astfel că înregistrarea precedentă devine:

| la Inventar | | Inventar la | |
|---|---|---|---|
| Activul Intreprind. | Cassa | Pasivul Intreprind. | Capital |
| | Mărfuri | | Creditori în cont |
| | Portofoliul | | Creditori contra efec |
| | etc. | | etc. |

In ceeace privește diferitele operațiuni ale întreprinderii sau administrației, analizarea faptelor contabile constă în deosebirea conturilor debitoare și creditoare cari rees din raporturile următoare:

1. — *Raporturi dintre întreprindere sau administrație și Terțele persoane.*

De ex.: Cumpărat mărfuri diverse dela d-l G. Popescu loco, conf. facturii, plata 3 l. și trecut în cont, Lei 2000

Intreprinderea prin agentul său „Magaziner", reprezintat prin contul său personificat „Mărfuri" primește, este deci debitor; iar terța persoană, G. Popescu, care dă, este creditor. Formulând articolul de jurnal, vom avea:

*Mărfuri* la *G. Popescu.*

Cumpărat mărfuri diverse.....

2. — *Raporturi dintre diferiți agenți ai întreprinderii sau administrației.*

De ex.: Cumpărat mărfuri diverse, cu bani gata dela d-l I. Petrescu loco, conf. fact. s. în val. de Lei 500

Intreprinderea sau administrația, prin agentul „Magaziner" reprezentat prin contul său personificat „Mărfuri", primește, este deci debitor; iar prin agentul „Casier", reprezintat prin contul personificat „Cassa" care dă, este creditor. Formulând articolul de jurnal, vom avea:

*Mărfuri* la *Cassă.*

Cumpărat mărfuri diverse cu bani gata.....

3. — *Raporturi dintre Terțele persoane și întreprindere sau administrație.*

De ex.: Vândut mărfuri diverse d-lui V. Dumitriu, conf. fact. n., plata 3 l. și trecut în cont Lei 2500

Terța persoană, clientul nostru V. Dumitriu, primește, deci contul său la noi este debitor; iar agentul întreprinderii „Magaziner", reprezintat prin contul personificat „Mărfuri", care dă, este creditor. Formulând articolul de jurnal, vom avea:

*V. Dimitriu* (client) la *Mărfuri.*

Vândut mărfuri diverse..... 2500

Insă, agentul întreprinderii „Magaziner", reprezintat prin contul Mărfuri, în realitate, nu că mărfuri în valoare de lei

2500, ci numai în valoare de lei 2000, cu cât a primit aceste mărfuri, diferența de lei 500 este un plus de valoare pentru serviciul și munca ce dă întreprinzătorul, care trebue reprezintat prin un cont personificat *Rezultatul Mărfurilor*, care este creditor.

Astfel că formularea articolului precedent devine:

*V. Dimitriu* (client) la

*Mărfuri.*

Vândut mărfuri diverse d-lui V. Dumitriu.. cari costă lei 2000

*Rezultatul mărfurilor.*

Câștigul (întreprinzătorului pentru munca și serviciile ce dă) la vânzarea mărfurilor, lei 500

Adevărată, și cea mai bună formulare ar fi însă cea următoare:

*V. Dimitriu* (client) la

Vândut mărfuri diverse d-lui V. Dimitriu, conf. fact. la plata 3 luni, și trecut în cont, Lei 2500.

*Mărfuri.*

Scos din magazie, conf. fact. n. mărfuri diverse, costând lei 2000

*Rezultatul mărfurilor.*

Câștigul (întreprinzătorului) nostru la vânzarea mărfurilor lei 500

Pentrucă:

*V. Dumitriu, client*, este debitor pentrucă primește mărfuri de lei 2500

*Mărfuri*, este creditor, pentrucă magazinerul dă mărfuri de lei 2000

*Rezultatul măsfurilor*, este creditor pentrucă întreprinzătorul dă serviciul (întrebuințarea capitalului) și munca pentru lei 500

Formularea dintâi este făcută când contul „Mărfuri" este ținut cu prețul de vânzare la credit; iar la debit cu prețul de cost.

Formularea a doua, este pentru simplificarea înregistrării.

Formularea a treia, este cum trebue făcută.

A doua și a treia formulare se face când contul „Mărfuri" este ținut cu același preț la debit și la credit, mai general numit, cu prețul de cost la credit.

4. — *Raporturi dintre Intreprindere sau Adminisrație și Intreprinzător sau Administrator.*

De ex. Plătit salariul personalului lei 500

Intreprinderea sau Administrația, prin agentul Casier, reprezintat prin contul „Cassa" dă, este deci, creditor.

Intreprinzătorul sau Administratorul, muncind singur, contul care-l reprezintă, primește. El însă este ajutat în munca sa de fiecare agent al întreprinderii sau administrației, cari în cazul

arătat, deşi primesc valoarea, ea este însă primită în contul întreprinzătorului sau administratorului, care este debitor.

Astfel că, formularea articolului devine:

*Salariile personalului (Intreprinzător)* la *Cassă.*

Plătit salariul personalului....

5. — *Raporturi între întreprindere sau administraţie şi capitalist.*

De ex.: Făcut o donaţie în numerar de lei 10000

Agentul întreprinderii sau administraţiei, reprezentat prin contul „Cassa", dă, prin urmare este creditor, iar capitalistul, reprezintat prin contul „Capital", primeşte, deci este debitor.

Vom avea prin urmare:

*Capital* la *Cassă.*

Plătit donaţia....

Alt exemplu: Primit în numerar o moştenire de lei 100.000

Contul Cassa primeşte, este debitor; iar contul Capital dă, este creditor.

Vom avea prin urmare: *Cassa* la *Capital.*

6. — *Raporturi între întreprindere sau administraţie, întreprinzător sau administrator şi Capitalist.*

De ex.: Câştigul din afaceri, lei 5000

La finele fiecărui an se strâng dela diferitele conturi, cărora s'a dat câştigurile; precum şi dela conturile cari au primit cheltuelile şi pagubele, la un singur cont al întreprinzătorului, numit: Profit şi Pierdere, Rezultatul exercitiului. Rezultatul gestiunii, etc.

Acest cont reprezintă rezultatul obţinut din asociaţiunea muncii cu capitalul, în întreprindere, adică pe întreprinzător, care şi el distribue la conturile corespunzătoare persoanelor în drept: Capitalist, Intreprinzător şi diverşilor agenţi ai întreprinderii.

Valoarea rămânând însă deocamdată tot în întreprindere, factorii în drept: Capitalist — Patron, Asociat, Acţionar — şi Agenţi — Cassa de pensiuni, Cassa de ajutor, etc., dă întreprinzătorului, sumele ce li se cuvin, deci sunt creditoare,, iar întreprinzătorul, reprezintat prin contul Profit şi Pierdere, primeşte este prin urmare debitor.

Formularea acestor fapte contabile se prezintă astfel:

1. Pentru concentrarea, strângerea dela diferitele conturi, unde s'au înregistrat rezultatul operaţiunilor, cari reprezintă pe întreprinzător.

Aceste conturi cuprind: cheltueli şi pagube, cari după cum am văzut sunt debitoare, şi câştiguri ori beneficii cari sunt creditoare.

Pentru concentrarea conturilor debitoare, vom avea:

*Profit* și *Pierdere* la

*Cheltueli de administrație*, Soldul cont.

*Mărfuri stricate aruncate*, Soldul cont.

etc. etc.

Pentru conturile creditoare, vom avea:

la *Profit* și *Pierdere*.

*Rezultatul mărfurilor*, Câștigul dela mărfuri sau: Soldul cont.

*Beneficii diverse*, Soldul contului.

*Scăzăminte diverse*, Soldul creditor al contului.

etc. etc. ——

2. Pentru distribuirea beneficiului cuvenit conturilor în drept, vom avea:

*Profit* și *Pierdere* la

*Capital*, câștigul net cuvenit capitalis-
—Patron, asociat—

*Fond de rezervă*, Rezerva cuven. (capital.)
—Patron, asociat, etc.

*Cassa de pensiune* (ajut.) partea cuvenită.
—Agenții Intreprinderii—

Când întreprinderea a dat pagubă.

Întreprinzătorul, dă fiecărui cont, care reprezintă pe factorii responsabili, partea cuvenită, este, deci, creditor, prin contul Profit și Perderi; iar fiecare factor responsabil, primește paguba, este prin urmare debitor, care formulată devine:

la *Profit* și *Pierdere*.

*Fond de rezervă*, Soldul contului, pentru acoperirea pagubei.

*Capital*, Paguba dată de întreprindere, sau partea rămasă din pagubă.

## Observațiuni la formularea înregistrărilor faptelor contabile și la analizarea lor

1. Formularea înregistrărilor.

Analizarea faptelor contabile, adică deosebirea contului sau conturilor debitoare și a celor creditoare se face de regulă în registrele auxiliare sau secundare, unde s'a descris operațiunea.

Formularea se face sau aci sau în registrele principale, cu care stă în imediată legătură.

Formularea nu constă însă numai în arătarea conturilor debitoare și creditoare, adică prin titlu. Ea constă și prin alte însemnări diferite: litere, cifre, distribuirea sumelor în anumite

coloane, sau altfel, având în vedere metodul sau modalitatea contabilă ce se aplică, cum este aplicarea metodului Jurnal-Cartea mare, fără formulare de articole, metodul logismografic etc.

2. Analizarea operațiunilor.

In privința analizării opèrațiunilor, este de observat că, sunt fapte contabile, reeșite numai din raporturi juridice, iar nu din raporturi de fapt, adică se creiază o stare de fapt, fără ca faptul că există în sineși.

In cazul acesta, din raporturile juridice creiate, reese faptul primirii și al dării.

Așa: Obligațiunea ce-și ia prin contract 2 persoane, adică 2 asociați ca să constituiască o Societate colectivă, în care să aducă fiecare o anumită sumă, drept capital social.

De ex.: Asociatul A, se obligă să aducă lei 10.000
Asociatul B, se obligă să aducă lei 20.000

Faptul contabil reeșit din raportul juridic, dintre asociați și societate nu cuprinde în sineși faptul primirii și al dării.

Asociații A și B, n'au primit nimic de fapt.

Capitaliștii A și B n'au dat nimic de fapt.

Insă, juridicește:

Asociatul A și B primesc prin contract obligațiunea; iar Societatea de a da capitalul menționat, care fapt contabil formulat devine:

la *Capital.*

*Asociatul A:* Obligat a aduce în societate...

*Asociatul B:* Obligat a aduce în societate....

Altă operațiune: Primit factura mărfurilor comandate și expediate de d-l S. Halfons-Paris.

Acest fapt contabil este formulat astfel:

*Mărfuri în expediție* la *S. Halfons-Paris.*

Contul S. Halfons et fils, prin faptul expedierii mărfurilor, dă, fapt împlinit, pentru care este creditor.

Contul Mărfuri în expediție s'a debitat pentrucă întreprinderea sau administrația primește obligațiunea ca mărfurile să fie expediate pe riscul destinatarului.

Expedierea fiind făcută pe riscul și pericolul expeditorului, faptul contabil ia naștere la primirea mărfurilor de destinator, și înregistrarea lui se face atunci:

Alt fapt de observat este că: Prin sintetizarea faptelor contabile, raporturile dintre conturile individuale rămân aceleași și între conturile generale colective.

Așa de ex. contul general colectiv „Diverși clienți", care cuprinde subconturile: A, B, C, D, E, F, G. H. I. etc. conturi individuale, dă naștere la aceleași feluri de raporturi ca și conturile individuale: A, B, C,, D, etc., și deci prin analizare formularea lor este la fel.

De ex.: Vândut mărfuri diverse, conf. fact. d-lui A, și trecut în cont.

Contul individual A., primește mărfurile, nu toți clienții, cu toate acestea contul general colectiv „Diverși Clienți" este debitat ca și contul individual A., formulându-se înregistrarea:

*Diverși clienți* la *Mărfuri.*

A., Vândut mărf. div., conf. fact.,, d-lui A....

## Redactarea articolelor în registrul Jurnal

După înregistrarea operațiunilor, în mod descriptiv, în registre secundare: Strața, Minuta, Registre după felul valorilor sau după natura operațiunilor, se transciu în registrù Jurnal, pentru a se îndeplini cerința legală, ca operațiunile să fie trecute, fără erori, corectări, ștersături, sau scrise printre rânduri.

Având în vedere metodul și modalitatea aplicată, transcrierea se face, sub forma simplă, prin descrierea operațiunilor sau sub formă digrafică, dându-li-se o anumită formulare, numită *Articol de jurnal.*

Articolul se compune din 2 părți:

1. *Titlul articolul*, compus din contul sau conturile debitoare și din contul sau conturile creditoare.

2. *Operațiunea*, descrierea operațiunilor așa cum se găsește în registrul după care se transcrie în Jurnal.

Articolele de jurnal iau naștere din analizarea operațiunilor, iar la transcrierea lor în jurnal se zice că se: Redactează articolele din registrul jurnal.

Redactarea articolelor în jurnal ia 3 forme:

*Articole simple*, când titlul se compune din un singur cont debitor și unul creditor.

*Articole mixte*, când titlul articolului se compune din un cont debitor și mai multe creditoare, sau invers, din mai multe debitoare și unul creditor.

*Articole compuse*, când titlul se compune din mai multe conturi debitoare și mai multe creditoare. Ele se mai numesc articole duble.

Sintetizarea faptelor contabile se mai face și prin coloane, ca la metodul logismografic, și unele modalități ale metodului Jurnal-Cartea mare, ca modalitatea Tissott.

Dispoziținea legală a Cod. com., fiind ca în jurnal operațiunile să fie înregistrate zi cu zi, de unde îi vine și numele, și prin urmare în ordinea datei, nu se pot sintetiza într'un articol decât operațiunile cu aceiași dată.

Sunt însă modalități de redactare de articole de jurnal, cari cuprind operațiuni pe o perioadă oarecare de timp, din 15 în

15 zile, din lună în lună, sau altfel,, păstrându-şi însă fiecare operaţiune data sa.

Bine înţeles o astfel de redactare de articol în jurnal devine controversată în ţările unde legea comercială prevede înregistrarea operaţiunilor zi cu zi.

La redactarea operaţiunilor în jurnal, este stabilit, pentru a se putea deosebi imediat natura conturilor, ca, contul sau conturile debitoare să fie scrise dela începutul coloanei, destinată pentru descrierea operaţiunilor; iar contul sau conturile creditoare, după o distanţă oarecare mai înăuntru, iar titlul articolului începe întotdeauna cu contul sau conturile debitoare.

Referitor la înscrierea sumelor în coloanele registrului jurnal, se urmează regulile următoare:

După metodul: Jurnal-unic, Jurnal-Cartea mare şi Centralizator, când jurnalul are coloane deosebite pentru debit şi pentru credit, suma se trece în coloana corespunzătoare, fără totalizarea articolului.

Dacă sumele nu se deosibesc pe coloane: debit şi credit, atunci, urmând dela dreapta spre stânga, se scrie în coloana I-a totalul articolului; în coloana a 2-a suma corespunzătoare fiecărui cont; în coloana 3-a suma primei subdiviziuni de cont; în coloana 4-a, suma subdiviziunei de gradul al II-lea, şi aşa mai departe.

Jurnalul poate avea şi 5, 6 coloane.

Sumele cari nu se referă la nici un cont, cont general, sau subdiviziune de cont, se înscriu în coloana pentru descrierea oeprațiunilor. iar totalul lor se scrie în coloana corespunzătoare contului, sau totalul articolului.

O excepţie se face pentru articolele compuse sau duble.

Fiind de trecut în jurnal un astfel de articol, trebue de observat că, totalul conturilor debitoare se scrie tot în coloana conturilor, adică în coloana a 2-a, închizându-se între linii; iar totalul conturilor creditoare se scrie în coloana de totalul articolului, adică în coloana I-a.

După metodul logismografic sumele se înscriu în coloanele corespunzătoare metodului.

## Mod de redactare a operațiunilor în jurnalul sintetic

### 1.—*Redactarea articolelor în jurnal.*

1.—*Articole simple.*

7 Maiu 1915

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 3 | *Mărfuri gener.* la *Cassă* | | | | |
| 2 | Cumpărat cu bani gata dela D-l I. Petrescu, loco, div. mărfuri conf. facturii s). de lei . . . . . | | | 1000 | — |

2.—*Articole mixte.*

7 detto

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 3 | *Urmălori* la *Mărfuri gener.* | | | | |
| | Vândut D-lui G. Popescu, Brăila, diverse mărfuri, conf. fact. n. în val. de lei . . 2452,— | | | | |
| | Si primit: | | | | |
| 2 | *Cassa.* In numerar lei . . . . . | 438 | 45 | | |
| 4 | *Efecte de primii.* Efectul s). o). m/. scad. 3 l. în val. de lei . . . . . | 2000 | — | | |
| 5 | *Dob. Benef. și scăz. diverse.* Scontul 12% la suma primită în numerar lei . . . . . | 13 | 55 | 2452 | 00 |

3.—*Articole compuse.*

7 detto

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | *Următori* la *Următori* | | | | |
| | Primit dela D-l I. Dumitrescu: | | | | |
| 4 | *Efecte de primit.* Efectul s). o). n. scad. 7 Aug. a. c. în val. de lei . . . . . | 2000 | — | | |
| 2 | *Cassa.* In numerar lei . . . . . | 412 | 75 | | |
| | Total lei . | 2412 | 75 | | |
| | Și dat: | | | | |
| 4 | *Efecte de primit.* Efectul s). o). n. s). azi în val. de lei . . . . . | 2352 | 75 | | |
| 5 | *Dob. Benef. și scăz. diverse.* Scontul 12% la noul efect pentru 3 l. lei . | 60 | — | 2412 | 75 |

### Articole de jurnal cu conturi generale colective și subdiviziuni de conturi

7 Maiu 1915

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 6 | *Diverși clienți* la *Mărfuri gener.* | | | | |
| 3 | Vând. în cont div. mărf. următorilor clienți: | | | | |
| 5 | *I. Petrescu,* fact. n.) No. 105, pl. 3 l. lei . . | 1542 | 10 | | |
| 16 | *N. Georgescu,* detto No. 108, pl. 2 l. lei . . | 535 | 15 | | |
| 25 | *G. Vasiliu,* detto No. 118, pl. 3 l. lei . . | 1260 | 5 | 3337 | 75 |

2. — *Redactarea operațiunilor în jurnalul logismografic.*

| No. min. 1 | Data 2 | DESCRIEREA OPERAȚIUNII 3 | No. articol. | Suma articol 4 | Proprietarul A. Debit 5 | Proprietarul A bis Credit 6 | Agenții și Corespondenți B. Debit 7 | Agenții și Corespondenți B bis Credit 8 | Permutațiuni Suma 9 | Permutațiuni Report 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Mai 7 | Cumpărat cu b. g. dela D-l I. Petrescu, div. mărf., conf. fact. lei 1000 . . . . . | 2 | 2000 | — | — | — | — | 2000 | A. B. |
| 2 | » 8 | Vândut D-lui I. Georgescu, Brăila, div. mărf. conf. fact. n.) lei 500 . . . . . | 2 | 1000 | — | — | — | — | 1000 | A. B. |

## Trecerea în celelalte registre

La trecerea în celelalte registre ale Casei de comerț, Intreprinderii sau Administrației, trebue să avem în vedere:

1. Inregistrarea dupe acte sau documente.
2. Inregistrarea dupe un alt registru, analitic sau sintetic.
3. Inregistrarea dupe însăși valoarea.
4. Copierea însăși a actului sau documentului.

Astfel avem:

*Registrul Strata, Registrele sau Jurnalele analitice, Registrul facturier, Registrul general al efectelor de primit și de plată*, etc. etc.

Inregistrarea se face în mod descriptiv după actele sau documentele prin care se constată operațiunile.

*Registrul Cartea Mare*, a conturilor generale, ca și a subdiviziunilor de conturi, numite Cărți mari, auxiliare, înregistrarea se face după registrul jurnal sintetic, ori după registrele sau jurnalele analitice.

Pentru stabilirea legăturii între ele ne servim, de regulă, de cifra paginelor sau a conturilor unde se găsesc înscrise operațiunile.

In registrul Cartea Mare, a conturilor generale, ca și în Cărțile mari auxiliare, operațiunile sunt distribuite la conturile respective, indicate în registrul Jurnal, sau celelalte registre dupe care se face înregistrarea.

Inainte de a se înregistra operațiunea, se deschide contul.

A deschide un cont însemnează a scrie sus, la mijlocul paginei din registrul Cartea mare, de regulă, cu litere mai mari, numele acelui cont.

Conturile fiind personificarea persoanelor, se consideră ca nume proprii și se scriu întotdeauna cu literă mare.

*Registrul Copier de scrisori.* Inregistrarea în Copierul de scrisori constă în copierea însăși a actului sau documentului prin care se constată operațiunea.

Aceste acte sau documente sunt scrise în întregul lor de mână, sau sunt tipărite, pentru operațiunile care se repetă foarte des, lăsându-se în alb și complectându-se cu mâna părțile cari se schimbă, când operațiunea a avut loc.

De aceea, fie cele scrise în întregul lor cu mâna, ca scrisorile cari cuprind operațiuni variate, fie cele tipărite în mare parte, ca anumite scrisori, borderourile, etc., sunt scrise și tipărite cu o cerneală specială, pentru a se face copierea ușor și clar.

Copierea se face prin mijlocul „Presa de copiat".

La finele copierului de scrisori, este un „Repertor" alfabetic, în care se înscrie: Numele și pronumele corespondentului, domiciliul și pagina unde este copiată scrisoarea sau documentul.

Acesta serveşte pentru a se găsi foarte uşor scrisoarea sau borderoul copiat şi de care avem nevoie, de multe ori urgentă.

*Registrul Scadenţar al efectelor de primit, de plată.* In aceste registre se înregistrează, de regulă, însăşi după efect, fie care efect la scadenţa lui, adică când trebue să fie încasat sau plătit.

Pentru aceasta registrul cuprinde câte o faţă din registru, pentru fiecare lună a anului, unde se înscrie efectele în luna când trebuesc să fie încasate sau plătite; iar pentru a se şti ziua din acea lună, este o coloană destinată pentru însemnarea zilei. Când sunt efecte multe se destinează, câte două, trei, etc. pagini, pentru fiecare lună, ba chiar una, două, trei etc., pagini pentru fiecare zi.

Alţii înregistrează în aceste registre de pe acte sau documente şi apoi verifică înregistrarea cu efectul însăşi.

*Registrul Inventar.* In acest registru se transcrie, însemnările făcute în un caet separat de tot ce formează activul şi pasivul casei de comerţ, întreprinderii sau administraţie, însemnare făcută dupe însăşi valorile existente, aflate în întreprindere la ziua stabilită pentru inventarierea lor

Acest registru cuprinde fiecare fel de obiect, marfă, sau valoare, având în vedere cantitatea, calitatea, mărimea fiecărui fel, cu preţul lor unitar, precum şi orice indicaţiune care face să le deosebească

In ceeace priveşte persoanele, se deosibesc dupe gradul lor de solvabilitate.

Astfel că, acest registru cuprinde în mod detaliat, atât activul, cât şi pasivul, reprezentând situaţiunea economică-financiară a întreprinderii la o anumită zi; de aceea cod. com. obligă pe întreprinzător să facă, cel puţin din an în an, inventarul.

Sunt unii cari fac inventarul din trei în trei luni, alţii din şease în şease luni.

*Celelalte registre.* In celelalte registre, auxiliare sau ajutătoare, înregistrarea în ele se face având în vedere menţiunea din capul colcanelor, care ne arată cum şi ce fel trebue făcută înregistrarea şi de ce ne servim la trecerea în ele.

## Mod de trecere în registrul inventar

*Primul mod.*

*Activ* — **Inventarul Cassei ..... din .....** — *Pasiv*

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| *In numerar* Aur | 10.000 | | *Capitalul* | | 693750 — |
| Argint | 5.000 | | *Conturi corente externe* | | |
| Bil. bancă | 100.000 | 115000 — | X. Mci. 250000 a 123 | lei 307500 | |
| *Efecte comerciale*, conform listelor anexate, in val. | | 1000000 — | Y Lire 10000 a 25,23 | lei 252300 | |
| | | | Z. Fcl. 100000 a 101 | lei 101000 | 660800 — |
| *Efecte publice :* | | | *Conturi corente interne.* | | |
| Func. Rur. 5% v. n. 100000 a 99=99000 | | | D. Lei | 25000 | |
| Func. Urb. 5% v. n. 50.00 a 95=47500 | | | E. „ | 10000 | |
| Renta am. 4% v. n. 100000 a 98=98000 | | 244500 — | F. „ | 5000 | 40000 — |
| *Mobilier*, conf. anexei | | 10000 — | | | 1394500 — |
| *Conturi corente.* | | | | | |
| A. Lei | 10000 | | | | |
| B. „ | 5000 | | | | |
| C. „ | 5.00 | 20000 — | | | |
| *Cheltueli anticipate.* | | | | | |
| Chiria localului pe 6 luni | | 5000 — | | | |
| Total | | 1394500 — | Total | | 1394500 — |

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

*Al doilea mod.*

## Inventarul Magazinului ..... din .....

### Activ

| | | | |
|---|---|---|---|
| *In numerar* lei . . . . . | | 3000 | — |
| *Div. mărfuri* | | | |
| *Cafea:* Cafea Martinica. | | | |
| 10 saci a 60 sacul, qr. 600 a 10 lei | 6000 | | |
| 10 but. a 100 but., qr. 1000 a 10 „ | 10000 | | |
| Total . . | 16000 | | |
| Cafea Rio: | | | |
| 20 saci a 60 sacul, qr. 1200 a 8 lei | 9600 | | |
| 20 but. a 100 but., qr. 2000 a 8 lei | 16000 | | |
| Total . . | 25600 | | |
| *Măsline:* | | | |
| 20 but. a 120 but., qr. 2400 a 5 lei | 12000 | | |
| 20 „ 120 „ qr. 2400 a 8 „ | 19200 | | |
| Total . . | 31200 | | |
| *Zahăr:* | | | |
| 100 căpățâni a 4 kg., 400 a 1 . . | 400 | | |
| 100 utti a 5 kg., 500 a 1 . . | 500 | | |
| 20 but. tos a 100 kg., 2000 a 0.90 . . | 1800 | | |
| Total . . | 2700 | 75000 | — |
| Transport . . | | 78000 | — |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Report . . | | 78000 | — |
| *Mobilier*, div. mobilier . . . . . | | 3000 | — |
| *Div. clienți:* | | | |
| A. Lei . . . . . | 1000 | | |
| B. „ . . . . . | 500 | | |
| C. „ . . . . . | 2000 | 3500 | — |
| *Cheltuieli anticipate* | | | |
| Chiria magazinului lei . . . . . | | 2000 | — |
| *Efecte de primit*, conf. anexei . . | | 25000 | — |
| Total lei . | | | 111500 | — |

### Pasiv

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Efecte de plată* | | | |
| Ef. A. B. C. sc.: 15, 20, 25 Sept . . 10000+2000+3000 | | 15000 | — |
| *Div. creditori:* | | | |
| A. Lei . . . . . | 10000 | | |
| B. „ . . . . . | 15000 | 25000 | — | 40000 | — |
| Capital net lei . . | | | 71500 | — |
| Total . . . | | | 111500 | — |

## Virament, Transport, Report

Fiecare din acești termeni însemnează că, suma în dreptul căreia este scris unul din acești termeni, este trecută dela un cont la altul, din același registru, sau și în alt registru.

Acesta este înțelesul general al acestor termeni, fiecare din ei are însă și un înțeles special. Și anume:

*Virament.* Acest termen, scris în dreptul unei sume, are înțelesul special că acea sumă face să mărească valoareaa contului la care s'a virat și să micșoreze valoarea contului dela care s'a virat, fiindcă viramentul nu se face decât din disponibilul contului de persoană.

De ex.: avem conturile de persoane: G. Ionescu și R. Georgescu.

*Debit* **Contul G. Ionescu** *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 15 | La R. Georgescu, *virat* | 120 | 5000 | — | | | Iun. | 30 | Prin Bilanț, disponibil · | 115 | 10000 | — | | |

*Debit* **Contul R. Georgescu** *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | Iun. | 30 | Prin Bilanț, disponibil · · · | 115 | 5000 | — | | |
| | | | | | | | | Iul. | 15 | Prin G. Ionescu *virament* · · · | 120 | 5000 | — | 10000 | — |

Prin facerea viramentului, suma de lei 10000, dela creditul contului G. Ionescu, disponibilul din 30 Iunie, s'a redus la 15 Iulie la lei 5000, micșorându-se cu suma virată, iar disponibilul de lei 5000 al contului R. Georgescu, pe ziua de 30 Iunie, s'a mărit la 15 Iulie cu lei 5000, viramentul G. Ionescu, devenind disponibilul lei 10000.

Alt exemplu: Avem conturile de persoane: D. Vasiliu și I. Petrescu.

*Debit* **Contul D. Vasiliu** *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iun. | 30 | La Bilanț, Suma dator. | 115 | 8000 | — | | | Iul. | 20 | Prin I. Petrescu *virat* | 125 | 4000 | — | | |

*Debit* **Contul I. Petrescu** *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iun. | 30 | La Bilanț. Suma dator. | 115 | 4000 | — | | | | | | | | | | | | |
| Iul. | 20 | La D.Vasiliu, *virament* | 125 | 4000 | — | 8000 | — | | | | | | | | | | |

Prin facerea viramentului suma de lei 8000, dela debitul contului D. Vasiliu, sumă datorată la 30 Iunie, s'a redus la 20 Iulie, la 4000, micșorându-se cu suma virată; iar suma datorată de lei 4000, dela debitul contului I. Petrescu, pe ziua de 30 Iunie, s'a mărit la 20 Iulie cu lei 4000, viramentul dela contul D. Vasiliu, devenind suma datorată lei 8000

Viramentul dela contul D. Vasiliu, la contul I. Petrescu, s'a făcut pentrucă I. Petrescu, la care s'a virat datoria lui D. Vasiliu de lei 4000, avea disponibil din creditul ce i se acordase.

Mai este de observat că viramentul se face din o parte a contului la aceiași parte a altui cont: dela credit, la credit sau dela debit, la debit.

Acestea sunt fapte contabile permutative și se fac în baza unui act sau document, numit *„virament"* sau prin scrisoare.

Viramentul ia naștere din raporturi juridice exterioare, de aecea se fi fac numai dela un cont de persoană, la alt cont de persoană, așa că este o întrebuințare greșită de termen, când se denumește virament, trecerea unei sume dela un altfel de cont, la alt cont, fie chiar de acelaș fel, ca de ex., înregistrarea greșită dela un cont la altul a unei sume.

*Transport.* Acest termen, scris în dreptul unei sume, are înțelesul special că acea sumă reprezintă o valoare care, din diferite cauze, este trecută dela un cont la alt cont, de acelaș fel, adică la alt cont de valoare, sau chiar diferit.

De ex., avem conturile de valori: Materie primă lână și Postav în fabricațiune.

*Debit* **Materie primă (lână)** *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iun. | 30 | La Bilanț . . | 5000 | 100 | — | 115 | 500000 | — | Iul. | 20 | Prin postav, *transp.* . | 500 | 100 | — | 125 | 50000 | — |

*Debit* **Postav în fabricațiune** *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 20 | La materie prim. *trans.* | 500 | 100 | — | 125 | 50000 | — | | | | | | | | | |

Alt exemplu: Avem conturile: Mărfuri şi Mărfuri stricate aruncate

**Mărfuri**

| *Debit* | | | | | | | | *Credit* | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iun. | 30 | Prin Bilanţ | 115 | 500000 | — | | | Iul. | 20 | Prin mărf. stric, *transp.* | 125 | 1000 | — | | |

**Mărfuri stricate aruncate**

| *Debit* | | | | | | | | *Credit* | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 15 | La mărfuri, *transp.* | 125 | 1000 | — | | | | | | | | | | |

Transportul dela un cont la altul ia naştere din raporturi economice, de aceea reprezintă totdeauna o valoare, şi este o întrebuinţare greşită a acestui termen, când se scrie în dreptul totalului sumelor care trebuesc reportate pe altă pagină, sau la alt cont.

*Report.* Acest termen scris în dreptul totalului unor sume are înţelesul special, că acea sumă trebue continuată. De ex., totalul debitului şi creditului contului Cassa, dela pag. 1, este o continuitate a contului Cassa dela pag. 2.

Alt exemplu: Totalul sumelor paginii jurnalului, sau a unui articol de jurnal, etc. trebue continuat pe pagina care urmează.

Sau: Un total de sume dintr'un registru continuă, în altă parte a registrului sau chiar în alt registru.

De aci se vede că numirea de report se poate scrie totdeauna când este să se înţeleagă o continuitate; că: Cele scrise pe o pagină continuă pe altă pagină; suma dela un cont continuă la, la alt cont, în alt registru, etc.; aşa că are o întrebuinţare generală, însă determinată numai înţelesului de „continuitate".

## Diferitele feluri de erori de înregistrare şi modul lor de corectare

Erorile de înregistrare se pot deosebi în 3 grupe: *Omisiuni*, *Repetiţiuni* şi *Transpoziţiuni*

Aceste feluri de erori pot fi făcute în registrele analitice, auxiliare, secundare sau ajutătoare, cum şi în registrele principale, sub formă de înregistrare simplă sau digrafică, ca şi în registrele sintetice.

La corectarea erorilor se va avea în vedere în primul rând: a) Felul registrului; b) modul de înregistrare; c) sistemul metodul şi modalitateea contabilă şi prin urmare controlul înregistrărilor.

In al doilea rând funcțiunea statistică a registrului sau a contului.

1. *Erorile de omisiune.* Acest fel de eroare nu poate avea loc în registrele cari cuprind un control imediat și zilnic, decât într'un mod cu totul excepțional; iar aceasta datorită insuficienții controlului sau cumulării de funcțiuni.

Oricum, făcându-se această omisiune, oricare ar fi registrul, corectarea se face ca și când ar fi o nouă operațiune, cu deosebire numai că se menționează, ca observațiune, data când trebuia făcută înregistrarea; iar la data adevărată, când trebuia înregistrată, se face o însemnare, pentru a se avea în vedere, când trebuința va necesita, să se aibă în vedere și operațiunea înregistrată la altă dată.

2. *Erorile de repetițiune.* Eroarea făcută prin repetițiunea unei operațiuni este inversă erorii de omisiune, adică operațiunea este înregistrată de 2 ori.

Corectarea acestui fel de eroare prezintă mai multă dificultate, și ea este cu atât mai mare, cu cât s'a lăsat să se treacă mai mult timp dela facerea ei, pentrucă atinge funcțiunea statistică a registrului sau contului, face să dispară egalitatea totalurilor dintre registre, adică încetează controlul, pe lângă că denaturează situațiunea.

Nefăcându-se mai cu seamă controlul imediat și zilnic, iar erorile fiind mai multe, funcțiunile registrului sau contului încetează, rezumându-se tot controlul numai la balanța de verificare, căci balanța de situațiune este denaturată.

Cu toate aceste neajunsuri, din cauza erorilor de repetițiune, și cu toată atențiunea dată înregistrărilor, eroarea sau erorile pot avea loc, cauzele fiind mai multe, așa că corectarea trebue făcută.

Când metodul sau modalitatea contabilă nu ține seama de partea statistică și nu are stabilit controlul dela un registru la altul, fie că înregistrarea este numai descriptiv sau formulată, sub formă de articol sau altfel, corectarea erorilor de repetițiune se face prin înregistrarea ei opus înregistrării ultime, greșită, atât la registrul cât și la contul în care s'a făcut eroarea.

Ca exemplu, luăm operațiunile înregistrate pe ziua de 10 Septembrie:

*Strata*: Operațiuni prin cassă:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 10 | Septem. | Cecul No. 11450 s). I. Petrescu, lei . . . . . | 2000 | — |
| | | Plata Banca Românească o). și pentru contul G. Ionescu, lei . . . . . | 1000 | — |
| | | Cecul No. 25420 o). G. Rădulescu, lei. . . . | 3000 | — |
| | | Operațiuni prin corespondență: | | |
| | | Remis D-lui G. Ionescu, în contul s). un ef. scad. azi lei . . . . . | 1000 | — |

*Jurnalul*

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 10 Septem. 1925 | | | | | |
| *Conturi corente interne* la *Cassa* | | | | | |
| *I. Petrescu*, cecul 11450, lei . . . . . 2000,— | | | | | |
| *G. Ionescu*, Plata Banca Românească, lei . . 1000,— | | | | | |
| *G. Rădulescu*, cecul 25420, lei . . . . . 3000,— | 6000 | — | 6000 | — |
| 10 detto | | | | | |
| *Conturi corente interne* la *Efecte de primit* | | | | | |
| G. Ionescu: Remis un efect in contul s). lei . . . . | 1000 | — | 1000 | — |

*Cartea Mare*

*Debit* **Contul corent G. Ionescu** *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Sep. | 10 | La Cassă pl. B-ca Rom. | 250 | 1000 | — | | | | | | | | | | |
| | | La ef, de pr. efect. . . | 251 | 1000 | — | | | | | | | | | | |

Observându-se la contul G. Ionescu, repetiţiunea înregistrării de lei 1000, se va face corectarea ei astfel:

*In strată:* 15 Septembrie. Debitat de 2 ori contul: G. Ionescu, cu plata Banca Românească, contra unui efect, şi cu înapoierea efectului, şi se corectează eroarea lei 1000

*In Jurnal:* 15 Sept. 1925

*Efecte de primit* la *Conturi corente interne*

G. Ionescu — Debitat la 10 Septemb.. cu plata Banca Românească contra 1 efect şi cu înapoierea efectului şi se corectează eroarea lei 1000

*In Cartea Mare:*

*Debit* **Contul corent G. Ionescu** *Credit*

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | Sep. | 15 | Prin ef. de prim. corect. | 255 | 1000 | — | | |

Eroarea fiind numai în registrele contabilităţii, corectându-se în modul arătat, face ca totalul operaţiunilor să nu mai fie egalat cu totalul din registrul agentului şi căruia nu i se

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

predase efectul înapoiat decât drept chitanță pentru plata Băncii Românești.

Ca să rămână stabilit controlul prin egalitatea sumelor între registre, corectarea trebue să se facă astfel ca egalitatea aceasta să continue; iar pentru aceasta corectarea se face după cazurile care se prezintă.

Când eroarea este observată imediat la cont sau în registrele analitice, corectarea se face prin tăierea acelei erori, de regulă cu cerneală deosebită, roșie, și atunci eroarea nu mai există în celelalte registre. Faptul acesta face că metodul Centralizator să fie cel mai bun, pentrucă înregistrarea la conturile individuale se face după registrele sau jurnalele analitice.

Dacă însă cu tot controlul eroarea de repetițiune nu se observă imediat, cazuri rari de tot, întrebuințând metodul Centralizator, atunci corectarea făcută chiar prin trecerea operațiunii în partea opusă, trebue să aibă în vedere și totalul registrului sau contului, ca să rămână în continuu, scăzându-se suma eronată din total, atât la debit, cât și la credit, astfel că totalul să reprezinte întotdeauna operațiunile reale.

Bine înțeles că, când eroarea este observată mult mai târziu, cuprinsul registrului sau contului unde s'a făcut eroarea, nu reprezintă situațiunea reală a operațiunilor, așa că pentru a nu fi induși în greșeală, când vreodată am avea trebuință de a stabili după acest registru la o dată cuprinse între data erorii și corectarea ei, situațiunea reală este bine ca să fie corectate toate totalurile eronatee sau să se tragă atențiunea ca să avem în vedere eroarea și corectarea ei.

3. *Erorile de transpoziținne.* Erorile de transpoziținne se deosibesc în 3:

*a)* Erori de trecere în alt registru sau la alt cont decât cel în drept;

*b)* Erori de sumă în plus sau minus;

*c)* Erori de titlu.

*Erori de trecere în alt registru sau la alt cont decât cel în drept.*

1. Corectarea acestor erori cuprinde 2 părți:

Inregistrarea în registrul sau la contul în drept, făcându-se corectarea ca și când ar fi o omisiune de înregistrare.

2. Corectarea erorii în registrul sau la contul trecut de prisos, făcându-se corectura ca și când ar fi o repetițiune.

*Erori de sumă în plus sau în minus.*

Erorile de sumă în plus se corectează în 2 moduri:

1) Se trece plusul de sumă în partea opusă.

Aceasta însă numai când modalitatea contului întrebuințată la ținerea registrelor nu ține seama de partea statistică și nici nu stabilește controlul între registre prin egalarea sumelor.

2) Se înregistrează suma bună, ca și când ar fi o omisiune

de sumă; iar cea eronată se corectează ca și când ar fi o repetițiune de sumă.

Erorile de sume în minus se corectează asemenea în 2 moduri:

1. Se complectează suma prin înregistrarea diferenței, ca și când ar fi o omisiune,

2. Se corectează eroarea trecându-se suma bună ca și când ar fi o omisiune; iar suma eronată se corectează considerând-o ca o repetițiune de sumă.

*Erori de titlu.* Aceste feluri de erori se fac când se întrebuințează în înregistrare formula articolelor de jurnal.

Erorile de titlu se deosibesc în:

Erori la conturi generale și Erori la subdiviziunile de cont.

Aceste feluri de erori, fie la conturile generale, fie la subdiviziunile de conturi sunt:

1. Erori de titulatură (numire greșită), de ex.:

Contul Efecte de plată, în loc de Efecte de primit.

Contul G. Ionescu, în loc de G. Ioncescu etc.

2. Erori de intervertirea contului, de ex.:

Contul Efecte de primit debitor, în loc de creditor.

Oricum ar fi felul erorii, corectarea se face prin facerea unui alt articol.

In primul caz, când eroarea este de titulatură, adică numire greșită a contului, corectarea se face prin un articol nou, în care contul eronat devine opus aceluiaș cont din articolul greșit; iar contul bun cum trebuia.

De exemplu:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Efecte de plată* | la | *Mărfuri gener.*, | în loc de: |
| *Efecte de primit* | la | *Mărfuri gener.* | |

Corectarea se va face prin alt articol:

| | | |
|---|---|---|
| *Efecte de primit* | la | *Efecte de plată* |

sau, altă eroare:

| | | |
|---|---|---|
| *Diverși clienți* | la | *Mărfuri gener.* |
| *G. Ionescu* . . . . . | | , în loc de: |
| *Diversi clienți* | la | *Mărfuri gener.* |
| *G. Ionescu* . . . . . | | |

Corectarea se va face prin alt articol:

| | | |
|---|---|---|
| *Diverși clienți* | la | *Diverși clienți* |
| *G. Ioncescu* | | *G. Ionescu* |

In al doilea caz, când eroarea este de intervertire a contului, corectarea erorii asemenea se face prin un nou articol, însă cu suma dublă.

Prima sumă servește la anularea contului intervertit.

A doua sumă este o înregistrare din nou, o omisiune.

De ex., articolul:

*Efecte de primit* la *Cassa*

Incasat nu efect scad. azi, lei 1000

în loc de:

*Cassa* la *Efecte de primit*

Incasat nu efect scad. azi, lei 1000

Corectarea articolului eronat se face prin articolul:

*Cassa* la *Efecte de primit*

Anularea înregistrării eronate a unui efect încasat azi lei 1000

încasat un efect scad. azi, lei 1000 2000

Articolul fiind simplu, mixt, dublu, corectarea erorilor atât de titlu, cât și de intervertire, se face în acelaș fel.

Tot asemenea și când eroarea este la subdiviziunile de cont.

Erorile de repetițiune ca și cele de titlu corectându-se prin un nou articol invers primei înregistrări, face să se întrerupă egalitatea sumelor totale dintre registre și deci controlul nu mai există.

Pe lângă aceasta, mișcarea ce trebue să ne arate registrul sau contul devine neexactă.

Pentru restabilirea controlului și a funcțiunilor statistice a registrului sau a contului trebue ca corectarea să se facă și în totalul registrului sau contului, în care s'a făcut eroarea și corectarea, pentru a stabili ordinea.

Când însă corectarea se poate face foarte bine prin tăierea sumei eronate, este mai bine să se facă corectarea în modul acesta, rămânând să se facă o nouă înregistrare bună.

Tot pentru buna ordine cred că este bine ca atât eroarea cât și corectarea erorii, să fie scoasă în evidență prin subliniere în mod deosebit, de es. sublinierea cu cerneală roșie.

---

# PARTEA III.

## CAP. I

### Bilanțul și Inventarul

Având în vedere mersul progresiv al contabilității și al ținerii de registre, este constatat că deși ținerea de registre este foarte veche, în comerț, totuși n'a luat o desvoltare mai mare decât după întrebuințarea cifrelor arabe.

In Grecia, trapeziții și templele, mai cu seamă cele din Delos, Delphi, Olimpia, publicau nu numai inventarul și bilanțul, dar și diferite situațiuni de averea pe care o aveau în administrare, bine înțeles după sistema de înregistrare d'atunci.

Pe timpul Romanilor, argentarii și mumularii nu făceau nici inventar nici bilanț periodic.

Frater Lucas Paciolus e Burgo Sepulchri, în lucrarea sa: „Tractatus de computis et scripturis", cel mai vechi tratat de contabilitate, ediția 1494, nu avea cunoștință de inventarul periodic, prin urmare nici de bilanț.

Bilanțul nu era făcut decât în anumite cazuri cerute de contabilitate, când se termina registrul, când soldurile conturilor erau balansate prin bilanț, apoi reportate în noile registre. Existența valorilor și mărfurilor din magazie, era luată după scripte.

Bilanțul, prin urmare, nu avea alt scop decât să închidă conturile. Bilanțul nu da situațiunea complectă a afacerilor și nici inventarul. Unul se complecta prin celălalt.

De abia în lucrarea lui Paschier Goesseus: „Buchhalten fein kurtz zusammengefasst und begriffen" (Hamburg 1594), găsim cea dintâi urmă de evaluarea mărfurilor în Bilanț, apoi în lucrarea lui Simon Stevin: „De Apologistica principium ratrocinio italico", unde el cere ca registrele să fie închise prin bilanț, la finele fiecărui an, în caz de moarte a comerciantului sau la cesiunea comerțului.

Tocmai în secolul al XVII-lea s'a emis ideea închiderii fiecărui exercițiu prin un inventar, impusă prin ordonanța de co-

merț din Franța, dela 1673, după inspirațiunea lui Jacques Savary, redată în 1675 în celebra sa lucrare: „Le Parfait negocian", prin care cerea ca inventarul mărfurilor să fie real și nu pur contabil, adică evaluându-le.

Cu toate acestea, De la Porte, în lucrarea sa: „Le Guide des négociants et teneurs de livres" din 1687, care se referea la ordonanță, nu cunoștea registrul inventar, ca inventarul magaziei, ci din registre, astfel că Savary, père et fils, au fost cei dintâi cari au dat bilanțului rolul lui de azi. Ei au fost primii cari au demonstrat marea utilitate a bilanțului în stabilirea situațiunii întreprinderii, de a stabili câștigul, paguba și în caz de faliment de a proba buna credință a comerciantului.

In urmă, cele mai multe coduri moderne, prescriu ceva și despre inventar și bilanț, în toate însă prea puțin.

Cod. com. român, în Titlul IV, Despre registrele comercianților, cuprinde:

Art. 24. — „Comerciantul este dator a forma la începutul „comerțului său și în fiecare an, sub a sa semnătură, un in„ventariu de averea sa mobilă și imobilă și de datoriile sale „active și pasive, încheind bilanțul cuvenit. Acest inventariu și „bilanț le va copia în registrul special pentru aceasta și le va „semna.

„Toate efectele și datoriile active trebuesc evaluate în in„ventariu și bilanț, dupe prețul curent la epoca facerei inventa„riului.

„Datoriile active greu de încasat, sau îndoioase, se vor „prețui după probabilitate; creanțele ce nu se pot încasa, se vor „înscrie numai pentru memoria".

Dacă sunt mai mulți tovarăși solidari, trebue să semneze fiecare. Co. 22, 27, 178, 510, 696, 753, 758, 870, 1° (It. 22. Fr. 9).

Din cuprinsul art. 24 al cod. com., se vede că atât bilanțul cât și inventariul au acelaș scop: Aflarea situațiunii unei întreprinderi și a rezultatului obținut, prin asocierea dintre un capital și munca depusă.

Dacă însă facerea bilanțului și a inventariului au acelaș scop, mijloacele întrebuințate pentru a ajunge la rezultat sunt diferite:

Prin inventar se află situațiunea întreprinderii, precum și rezultatul obținut, întrebuințând ca mijloc de constatare inventariarea în natură a obiectelor, valorilor și a diferitelor însemnări, fără să fie ținute registre dupe un anumit sistem, metod sau modalitate contabilă.

Prin bilanț se află situațiunea întreprinderii și rezultatul obținut prin punerea față în față a conturilor din registre, ținute după un anumit sistem, metod sau modalitate contabilă.

Dacă scopul inventarierii și bilanțului este acelaș, modul de procedare fiind diferit, rezultatul obținut nu este acelaș!

La facerea inventarului, procedeul întrebuințat fiind evaluarea la o anumită zi a tot ce constitue activul și pasivul întreprinderii, dupe ce se găsește în natură, și dupe însemnările ce sunt, cu prețul din acea zi, cum fixează legea, rezultatul obținut nu este decât rezultatul unei lichidări închipuite.

La facerea bilanțului, procedeul întrebuințat fiind punerea față în față a conturilor, cari cuprind rezultatele obținute din realizarea unui șir de operațiuni reale făcute la diferite date și în o anumită perioadă de timp, cari au fost înregistrate la conturi cu prețurile obținute diferite; nu este decât rezultatul unei lichidări reale.

Prin urmare mijloacele fiind diferite, rezultatele sunt și ele diferite.

Diferența aceasta nu este o consecință a faptelor din trecut de cari s'a ținut socoteala la conturi, ci a faptului prezent, când se face inventarul și bilanțul.

Operațiunile anterioare facerii inventarului și bilanțului, reprezintă realitatea schimbului, deși cu un preț mai mare sau mai mic față de evaluarea existenței din ziua determinată pentru stabilirea situațiunii întreprinderii.

Cu toate acestea și evaluarea dela facerea inventarului și bilanțului, reprezintă o situațiune reală economică însă numai pentru această dată; căci imediat se schimbă, favorabil sau nefavorabil, dacă ar fi să devină o lichidare reală.

Pentru o înțelegere și mai bună a diferenții rezultatului obținut între inventar și bilanț, voiu lua două exemple:

Primul exemplu:

O persoană care dispune de un capital de 400.000 lei, cumpără 10.000 kgr. cafea Martinica, a 40 lei kgr., total lei 400.000.

Deși comerciant, nu ține registre, însă dupe un an comercial vrea să știe ce a devenit capitalul său și câtă cafea mai are în magazie.

Face inventarierea și găsește:

Lei 350.000, în numerar, obținuți din vânzarea a 7000 kgr. cu diferite prețuri și după scăderea cheltuelilor; și

Kgr. 3.000 cafea, care având în vedere cursul zilei, la facerea inventariului, 60 lei kgr. valorează lei 180.000

| | | |
|---|---|---|
| Rezultatul ar fi: numerar, lei | 350.000 | |
| 3000 kgr. cafea, a 60 lei kgr. lei | 80.000 | |
| Valoare existentă, total | lei | 530 000 |
| Capitalul depus la începutul întrep. lei | 00.000 | |
| Diferența, rezultatul obținut, câștig lei | 130.000 | |

Al doilea exemplu:

O altă persoană, care asemenea dispune de un capital de 400.000 lei, cumpără tot cafea Martinică, 10.000 kgr., care pe prețul de 40 lei kgr., face tot lei 400.000

Ca comerciant întrebuințează însă registre și după un an comercial, voind a ști rezultatul, face bilanțul,, dupe conturile din registrul Cartea mare, în care găsește:

| | |
|---|---|
| Contul Cassa, sold debitor, numerar în cassă, lei | 350.000 |
| Contul Mărfuri, sold debitor, 3000 kgr. a 40 lei kg. lei | 120.000 |
| Contul Cheltuelni, sold debitor lei. | 30.000 |
| Conturi cu solduri debitoare, total lei | 500,000 |
| Contul Capital, sold creditor, capital adus lei | 400.000 |
| Contul Rezultatul mărfurilor, sold creditor, lei | 100.000 |
| Conturi cu solduri creditoare, total lei | 500.000 |

Sau:

| | |
|---|---|
| Contul Cassa, sold debitor, în numerar, lei | 350.000 |
| Contul Mărfuri, sold debitor, 3000 kg. a 40 lei kg. lei | 120.000 |
| Activ, total lei | 470.000 |
| Contul Capital, sold creditor, Pasiv, total lei | 470.000 |

adică: Capitalul depus 400.000+70.000, Rezultatul obținut.

Căutând a constata, de ce este diferența între primul și al doilea exemplu, observăm:

In primul exemplu:

| | |
|---|---|
| Din vânzarea a 7000 kgr. cafea Martinica am obținut, după scăderea tuturor cheltuelilor, lei | 350.000 |
| însă 7000 kgr. au fost cumpărate a 40 lei kg. și fac lei | 280.000 |
| Diferența, câștigul obținut, lei | 70.000 |

In al doilea exemplu:

| | |
|---|---|
| 7000 kg. calea Martinica, vândută cu diferite prețuri lei | 350.000 |
| 7000 kg. cafea Martinica costând 40 lei kg. lei | 280.000 |
| Diferența, după scăderea cheltuelilor, lei | 70.000 |

care diferență provine din: Câștig 100.000—30.000 cheltueli.

Să vedem acum în ceeace privește cantitatea rămasă.

In primul exemplu:

| | |
|---|---|
| 3000 kg. a 60 lei kgr. cursul zilei, face lei | 180.000 |

In al doilea exemplu:

| | |
|---|---|
| 3000 kg. a 40 lei kg., costul din registre, face lei | 120.000 |
| Diferența lei | 60.000 |

care este diferența în rezultatul obținut de inventariu, în primul exemplu și rezultatul obținut de bilanț în al doilea exemplu.

Prin urmare, după cum am mai arătat, diferența între rezultatul inventariului și rezultatul bilanțului provine dela cantitatea rămasă, care urmează să fie lichidată în viitor.

Iată acum cum procedăm la facereea bilanțului:

Conform cod. com., cantitatea rămasă, adică 3000 kg. cafea Martinica, trebue evaluată la bilanț cu cursul zilei, cum a

fost evaluată și în inventar și atunci, dupe registre obținem următoarea situațiune:

| | |
|---|---|
| Contul Cassa, sold debitor, numerar în cassă, lei | 350.000 |
| Contul Mărfuri, sold debitor, 3000 kg. calea Martinica a 40 lei, lei | 120.000 |
| Contul Supravaloare de inventar, sold debitor, 3000 kg. a 20 lei dif. lei | 60.000 |
| Contul Cheltueli, sold debitor, lei | 30.000 |
| Activ, total, lei | 560.000 |
| Contul Capital, sold creditor, capital depus lei | 400.000 |
| Contul Rezultatul mărfurilor, sold creditor, câștigul lei | 100.000 |
| Contul Evaluări, sold creditor, diferența,, cursul zilei lei | 60.000 |
| Pasiv, total, lei | 560.000 |

In cazul acesta, situațiunea din al doilea exemplu, rezultatul obținut prin facerea bilanțului dupe conturile din registre, devine egală cu aceia din primul exemplu, rezultatul obținut prin facerea inventariului dupe obiectele aflate în natură, prin înregistrarea la conturi și diferența în plus între prețul de cost din registre și cursul zilei din inventariu, cum pretinde cod. com., făcând înregistrarea:

*Contravaloare de inventar* la *Evaluări*

Iată acum un al treilea exemplu, unde la facerea inventariului avem pentru unele valori, evaluate cu cursul zilei, un plus de valoare; iar pentru altele un minus de valoare.

O persoană cu un capital tot de lei 400.000, face o întreprindere cu 2 feluri de mărfuri:

| | |
|---|---|
| 7000 kg. cafea Martinica, a 40 lei kg., lei | 280.000 |
| 8000 kg. orez (Diamant) a 15 lei kgr., lei | 120.000 |
| Total, lei | 400.000 |

Deși comerciant, nu întrebuințează registre.

După un an comercial vrea să știe ce a devenit capitalul său și câtă cantitate de marfă mai are.

Face inventariul și găsește:

| | | |
|---|---|---|
| Numerar în cassă, lei | | 260.000 |
| 4000 kg. cafea Martinică, diferite prețuri, lei | 200.000 | |
| 4000 kg. orez (Diamant) diferite prețuri lei | 60.000 | |
| Totalul vânzărilor, lei | 260.000 | |
| Cantitatea rămasă în magazie este: | | |
| 3000 kg. cafea Martinica, a 60 lei kgr. cursul zilei, lei | 180.000 | |
| 4000 kg. orez (Diamant), a 12,50 lei kg. cursul zilei, lei | 50.000 | 230.000 |
| Total lei | | 490.000 |
| Capitalul depus și întrebuințat în comerț, lei | | 400.000 |
| Rezultatul obținut prin inventariu, câștig., lei | | 90.000 |

Întrebuințând însă registre și făcând bilanțul, pentru a obține rezultatul întreprinderii, constatăm, având în vedere conturile din registrul cartea mare, următoarea situațiune:

| | | |
|---|---|---|
| Contul Cassa, sold debitor, numerar în cassă, lei | | 260.000 |
| Contul Mărfuri, sold debitor, 3000 kgr. cafea Martinica, a 40 lei | 120.000 | |
| Contul Mărfuri, sold debitor, 4000 kgr. orez (Diamant) a 15 lei | 60 000 | 180 000 |
| Contul Cheltueli, sold debitor cheltueli diverse, lei | | 30.000 |
| Contul supravaloare de inventar, sold debitor, diferența de curs, 3000 kg. cafea Martinica, a 20 lei+lei | | 60.000 |
| Activ, total, lei | | 530.000 |
| Contul Capital, sold creditor, depus, lei | | 400.000 |
| Contul Evaluare de inventar, cursul zilei, lei | | 60.000 |
| Contul Rezerva de inventar, 4000 kgr. orez a 12,50 în loc de 15, dif. lei — | | 10.000 |
| Contul Rezultatul mărfurilor, câștigul din vânzarea mărf., lei | | 60.000 |
| Pasiv, total lei | | 530,000 |

Din rezultatul mărfurilor, lei 60.000, scăzând cheltuelile de lei 30.000, rămâne câștig net de lei 30.000, iar nu 90.000 ca rezultatul obținut prin inventar.

Această deosebire de rezultate devine și mai mare în cazul când stocul de mărfuri constatat la inventariu este mai mare decât cantitatea vândută, lichidată; iar cursul mai ridicat sau mai scăzut decât prețul de cost.

Nepotrivirea în cantitate ce s'ar constata între inventariu și registre nu schimbă raportul situațiunii.

Aceasta în ceeace privește întreprinderile speculative. Cât despre cele pur administrative, inventarierea nefiind supusă cerințelor legii comerciale, iar organizațiunea contabilă neavând alt scop decât urmărirea unui fond de plasament, precuum și a veniturilor și cheltuelilor, această diferență nu există.

Din punctul de vedere administrativ, bilanțul și inventarul fiind stabilite în acelaș scop: A constata economicește situațiunea întreprinderii la o anumită dată, deși mijloacele întrebuințate sunt diferite, urmează că trebue să dea acelaș rezultat și să reprezinte aceiași situațiune, făcându-se modificările cuvenite asupra unuia sau a celuilalt.

Din exemplele anterioare, s'a văzut că dacă conturile de valori din registre sunt ținute cu prețul final ca și cel inițial, de ex., prețul de cost, în inventar ar trebui trecute valorile tot cu acest preț, iar diferența până la cursul zilei, fie ele favorabile sau defavorabile să fie trecute în bilanț la conturi separate; iar în inventar cu sume separate și cu indicațiuni deosebite. In cazul acesta bilanțul și inventariul ar da acelaș rezultat și ar prezenta situațiunea la fel.

Sau, invers, conturile ar urma să urmeze norma evaluării din inventar, cum se procedează în cazul ţinerii conturilor de valori cu un preţ la debit şi altul la credit, când bilanţul şi inventariul ar da acelaş rezultat şi ar prezenta situaţiunea la fel.

Atunci însă ar fi două feluri de alcătuiri ale bilanţului.

In primul caz, atât bilanţul cât şi inventariul ne-ar da o situaţiune şi un rezultat al faptelor reale şi o evaluare economică a întreprinderii pe ziua încheierii bilanţului şi facerii inventarului; iar în cazul al doilea nu ne-ar da decât o situaţiune şi un rezultat estimativ al întreprinderii pe data stabilită.

In primul caz, inventariul devine o necesitate de control al cantităţilor şi a situaţiunii economice a întreprinderei; iar rezultatul ar fi cu totul real, căci el reese din faptele anterioare, cari sunt numai operaţiuni lichidate, reale, operaţiunile viitoare, făcute cu valorile existente la facerea inventarului, fiind schimbătoare, poate în plus, poate în minus.

In cazul al doilea inventariul devine, nu o necesitate de control, ci o bază a stabilirii situaţiunii, o situaţiune economică prin evaluarea schimbătoare, şi prin urmare şi rezultatul obţinut schimbător, din care cauză viitorul poate da naştere la surprize, cu mult defavorabile în caz de minus valoare.

Este foarte adevărat că şi la conturi suntem siliţi în unele cazuri a mări sau micşora valoarea lui; însă partea modificată cuprinde ceva real, iar nu datorită unor cauze schimbătoare, evaluarea la o anumită dată.

Se va mări sau micşora valoarea contului, de ex., cu dobânda contului curent, cu o sumă care să reprezinte o superioritate sau inferioritate de cantitate sau calitate, care este o diferenţă constantă, reală; iar nu de preţ care este schimbătoare: de ex., un vin vechi sau oţetit, naşterile la animale sau mortalitatea, şi alte cazuri

Aceste modificări ar trebui făcute în timpul când se produc; iar dacă ele se fac, în cele mai multe cazuri, la inventariere şi la încheierea bilanţului, aceasta este mai mult din practică profesională şi din uz, iar nu ca o influenţare asupra contului din cauza inventariului; în adevăr: vinul vechi se poate mai târziu oţeţi, animalele născute pot muri

Sunt însă feluri de întreprinderi, de ex., comerţul en detail, când ţinerea valorilor de speculaţiune, ca contul de mărfuri, prezintă destule dificultăţi ca să fie ţinut cu acelaş preţ la debit şi la credit, pe lângă că ar fi şi prea costisitor.

In cazul acesta însă putem face ca prin mijlocul rezervelor asupra valorii conturilor să dăm situaţiunii întreprinderii o apropiere mult de situaţiunea adevărată, de realitate.

In ceeace priveşte aplicaţiunea metodului sau modalităţii contabile, întrebuinţată în organizaţiunea contabilă a unei întreprinderi sau administraţiuni nu are nici o influenţă asupra stabilirii situaţiunei.

Metodul sau modalitatea contabilă nu ne dă decât o garanție mai mare sau mai mică că conturile nu cuprind erori, precum și a putinței de a avea cât mai ușor și cât mai des situațiunea întreprinderii.

## Bilanțul

Bilanțul, numire ce vine dela cuvântul italian „bilancia", însemnează balanță (fr. balance). In adevăr:

Bilanțul nu este altceva decât balanța conturilor din cartea mare, bine înțeles după ce s'a înregistrat diferențele ce ar putea avea loc între soldurile conturilor și situațiunea economică a întreprinderii, așa încât să putem avea pe lângă situațiunea reală a conturilor și situațiunea economică a întreprinderii la o anumită dată.

La început bilanțul n'a avut alt scop decât a închide conturile din registre, el nu ne prezintă și situațiunea economică a întreprinderii.

Mai târziu, când el s'a sprijinit pe un inventar complect, bilanțul a avut de scop și constatarea situațiunii economice a întreprinderii, ceeace a contribuit mult la atragerea creditului.

Azi, contabilitatea devenind o știință, are metoade de ținere de registre, ajunse la un așa grad de perfecțiune, că situațiunea întreprinderii poate fi arătată numai de bilanț, bine înțeles de un bilanț sincer; inventarul fiind numai un control minuțios al bilanțului, aproape numai pentru cantități dispărute sau ivisipite, și pentru diferențele de calcul.

Un astfel de bilanț ne procură foloase de ordin juridic, economic, administrativ și fiscal.

1. *Foloase de ordin juridic.* Vavasseur, în Rev.. Soc. 1903, zice: Bilanțul este piesa dominantă pentru a judeca starea unei societăți.

In adevăr, grație bilanțului, la date anumite, se poate ști:

*a)* Care este raportul juridic între întreprindere, de o parte și patron (individ sau acționari) și creditorii întreprinderei, de altă parte.

Adică, la începutul întreprinderii:

Activul întreprinderii egal cu pasivul întreprinderii plus capitalul inițial.

La finele fiecărui an, la încheierea bilanțului.

Activul egal cu pasivul, plus capitalul precedent, când nu este nici un rezultat.

Activul mai mare decât pasivul plus capitalul precedent, când rezultatul este favorabil.

Activul mai mic decât pasivul plus capitalul precedent, când rezultatul este nefavorabil.

b) Care este situația capitalului, activul fiind mai mic decât pasivul, plus capitalul precedent.

In adevăr, grație bilanțului se poate ști dacă:

Capitalul este redus la 3 parți (art. 37 legea franceză din 1867); s'a împuținat cu o treime (art. 148 cod. com. rom.), sau a rămas numai o treime, pentru ca Administratorii să poată proceda la cele determinate de lege pentru disoluțiunea societății, sau continuarea ei

După alte legislațiuni, disoluțiunea societății se face după constatarea unei fracțiuni determinate a capitalului. In țările de jos (c. com., art. 47); Suedia (art. 54, legea din 1895), societatea este dizolvată dacă $^2/_3$ din capitalul social sunt pierdute, când această pierdere n'a fost acoperită în 3 luni. Legea braziliană din 1882, art. 17, prevede că în caz de se pierde $^3/_4$ din capitalul social, orice acționar poate cere în justiție disoluțiunea; Chili (c. com., art. 464), prevede că pierderea a jumătate din capital atrage lichidarea; Argentina, prevede că pierderea a $^3/_4$ atrage disoluțiunea de drept.

După codul german (art. 240), este suficient ca dintr'un bilanț să reiasă paguba a jumătate capital, pentrucă comitetul de direcțiune să fie ținut de a convoca Adunarea Generală, ca să-i facă cunoscut acest fapt.

Sunt coduri de comerț cari nu prevăd nimic în privința aceasta.

*c)* Cari sunt noile obligațiuni și drepturi ce rees din rezultatul dat de întreprindere.

Variațiunea capitalului în întreprinderile individuale; iar în întreprinderile sociale, partea cuvenită, rezervei legale, Consiliului de Administrație, de Cenzori, acționarilor.

Legislațiunea engleză prevede că Adunarea generală, poate să reducă dividendul propus, însă niciodată nu-l poate mări.

Cod. com. rom., art. 183, prevede că: Asociații nu sunt obligați să restitue dividendul ce li s'a plătit, conform bilanțului

2. *Foloase de ordin economic.* Bilanțul exprimând prin soldurile debitoare ale activului și prin soldurile creditoare ale pasivului, situațiunea curată, exactă și definitivă a întreprinderii, iar contul contabil coordonând fapte economice, am putea avea dela anumite conturi, ori între anumite grupări de conturi diferite învățăminte, obținute prin deducțiune, ori inducțiune, de interes atât particular cât și social, referitoare la starea economică și financiară a întreprinderii, a pieții a unei anumite ramuri de ocupațiune comercială, agricolă sau industrială.

Având în vedere marile societăți anonime, cu afaceri internaționale, bilanțul este de un interes cu mult general.

„Prin comparațiunea bilanțelor unor societăți, își poate „da cineva socoteala de activitatea comercială și industrială a unei țări.[1])

1) M. C. Juglar, L'Economiste francais, 1894, II p. 622.

„Bilanțele publicate de fiecare specialitate, permite cunoașterea situației bancare, industriale, a asigurărilor, etc., din o „țară sau o regiune.

„Pentru a ști decadența sau activitatea comercială a unui „popor, este destul să se compare dela un an la altul bilanțul „companiilor de drum de fier"

3. *Foloase de ordin administrativ.* Marile întreprinderi de orice fel, iau de regulă naștere prin formarea de societăți, mai cu seamă de societăți anonime

Aceste societăți, administrate de un Consiliu de Administrație ales conform statutului societății, care are anume responsabilități determinate mai mult sau mai puțin de codul comercial.

Intre altele, administratorii trebuesc să vegheze cu cea mai mare grije interesele societății.

Insă, puterile administratorilor nu sunt definite nici de Codul de comerț, nici de altă lege, ci numai de statut, iar când acestea nu cuprinde totul, atunci trebuesc urmate regulile mandatului.[1])

Prin urmare administratorii societăților anonime sunt mandatari ai acționarilor, iar dacă se refuză acționarilor dreptul de a lua ei însăși cunoștință de cuprinsul registrelor, este că sunt mulți și sunt reprezentați prin Cenzori.

Așa fiind, unul din foloasele administrative ale bilanțului este faptul că Consiliul de Administrație al societăților anonime, supune acționarilor, întruniți în Adunarea Generală, situațiunea societății și rezultatul administrației.

In Germania, Adunările Generale pentru a fi mai bine edificate asupra stării societății, pot numi experți (Revisoren), însărcinați cu examinarea bilanțului (cod. germ. art.. 239 b).

4. *Foloase de ordin fiscal.* Bilanțul mai are un folos fiscal, impozitele fiind plătite având în vedere înscrierile din bilanț.

Pentru aceasta, în Franța, autoritățile financiare prefind un bilanț, cu mult mai multe detalii, la unele contu.i, ca în bilanțul supus acționarilor

In Germania, Autoritățile financiare fixează pentru bilanțul societăților pe acțiuni, puncte esențiale cari servesc la impunerea impozitelor, din care poate să reiasă unele neexactități.[2])

La noi legile financiare asupra impozitelor, asemenea se referă la bilanț.

Având în vedere scopul bilanțului din alte timpuri și cel de azi, precum și foloasele lui, nici nu se putea altfel decât că bilanțul să dea naștere la multă confuziune și să avem date pentru el atâtea definițiuni diferite: Mulți au renunțat chiar să-i dea definiție.

---

1) Vavasseur. Administration des sociétés anonimes. Rev. crit. 1875, p. 624; 1876 p. 125.

2) Bilant der Actiengesellschaften — Buchhaltunges Lexikon, von Robert Stern, pag. 114.

Pentru o mai bună înțelegere a scopului urmărit, am făcut 3 grupe de definițiuni.

Prima grupă de definițiuni:

In Franța (legea din 24 Iulie 1867, art. 35) „Bilanțul rezumă inventarul".

Codul com. român, art. 24: „Comerciantul este dator a forma la începutul comerțului său, și în fiecare an un inventar de averea sa mobilă și imobilă și de datoriile sale active și pasive; încheind bilanțul cuvenit. Toate efectele și datoriile active, trebuesc evaluate în inventar și bilanț".

Codul de comerț german, art. 39. „La închiderea fiecărui exercițiu se va dresa un inventar și un bilanț."

Vavasseur. „Bilanțul este actul dominant pentru a judeca starea enui societăți". (Rev. Soc., 1905).

Lyon Caen et Renault. „Rezumatul unei contabilități, specialmente în partidă dublă, prezentând situațiunea activă și pasivă a conturilor, grupate în așa mod că formează un tablou facil pentru a-l cuprinde și a-l înțelege". (Traité de drcit commercial, § 282).

A doua grupă de definițiuni:

Theodor Ștefănescu. „Bilanțul general. Numim bilanț tabloul general al situațiunii active și pasive al unei case de comerț". (Curs de comptabilitate, 1896, cap. 19, pag. 336).

Gr. Trancu-Iași. „Bilanțul este tabloul în care se arată situațiunea activă și pasivă a întreprinderii". (Comerț și contabilitate, partea II-a, pag. 150).

P. Drăgănescu. „Bilanțul este un tablou în care se pune față în față, specificat pe categorii și evaluat în bani, avutul și datoria unei persoane sau unei asociațiuni de persoane la un moment dat, pe baza constatărilor din inventar, având de scop să stabilească averea curată și eventual rezultatele (sporirea sau scăderea averii) față de o situațiune precedentă". (Buletinul Institutului Economic Românesc. Bilanțul Tip pentru bănci, anul I, No. 9)

H. Lefèvre. „Starea ce prezintă activul și pasivul în acelaș tablou, formează ceeace se chiamă bilanț". (La comptabilité, pag. 95)

Mai mulți alți autori definesc bilanțul în acelaș sens.

A treia grupă de definițiuni:

Constantin Petrescu. — „Bilanțul este situațiunea conturilor unei contabilități în urma punerii acestora în concordanță cu constatările inventarului, arată poziționea economică a proprietarului aziendei respective, punând în evidență activul și pasivul său propriu, sau de consemnatar și în consecință patrimoniul său, deficitul precum și rezultatul exercițiului încheiat." (Contabilitate și Administrație, pag. 386)

Eugène Léautey. — Le bilan est l'état analytique et synthétique, dressé par Activ et Pasiv, exprimant par les soldes des i-

teurs de l'Activ et par les soldes créditeurs du Passiv la situation apurée, exacte, definitive, du comptable d'origine, commercant ou non commercant, vis-à-vis de lui même et vis-à-vis de tiers, à une époque déterminée". (Traité des inventaires et des Bilans, pag. 133).

Din definiţiunile arătate se arată că:

După unii: Bilanţul este un rezumat al inventarului.

După alţii: Bilanţul este un tablou care ne arată situaţiunea activului şi pasivului, reeşit din registre.

Alţii că: Bilanţul este situaţiunea economică a întreprinderii faţă de patron (individ sau societate) şi de terţele persoane (creditori), arătată prin coordonarea soldurilor conturilor debitoare şi creditoare la o anumită dată.

Sau, după alţii: Bilanţul este un act, un formular, rezumat al inventarului, sau reeşit din registrele întreprinderii la o anumită dată.

După alţii, în sfârşit: Bilanţul este starea, situaţiunea economică a întreprinderii, faţă de patron şi de terţele persoane, arătată prin coordonarea soldurilor conturilor debitoare şi creditoare la o anumită dată.

Având în vedere ultima grupă de definiţiuni, trebue să facem însă distincţiunea că:

Starea, situaţiunea sau raportul juridic şi economic între întreprindere şi patron, individ sau societate, este de un fel: iar între întreprindere şi terţele persoane, creditori de altfel.

Aşa fiind, după interesul ce-l are fiecare întreprindere, urmează să avem câte un formular de bilanţ pentru patron, sau terţele persoane; iar pentru fisc, interesat şi el din alt punct de vedere să avem alt formular

Oricum ar fi formulat bilanţul, bilanţul are însă acelaş scop. Constatarea situaţiunii întreprinderii prin mijlocul registrelor, aşa că definiţiunea bilanţului nu poate fi decât una singură. Şi anume:

*Bilanţul este situaţiunea reală şi economică, a întreprinderii, cum şi a rezultatului obţinut din asociaţiunea capitalului şi a muncii, la o anumită dată, reeşită din registre*

Cum rees aceste situaţiuni, numai din faptele contabile anterioare sau din evaluarea existenţii valorilor, la data facerii bilanţului; că este sub formă de tablou, unde se pune faţă în faţă activul cu pasivul; pe cine interesează, dacă este unul, două sau trei feluri de formulare, etc., acestea sunt reguli contabile pentru alcătuirea bilanţului.

Bilanţul este însă o obligaţiune administrativă, prin urmare un act administrativ, contrasemnat de contabil, ca fiind conform cu reigstrele întreprinderii, din care a reeşit, oricare ar fi fost metodul sau modalitatea întrebuinţată în organizaţiunea contabilă, Metorul Jurnal-unic, Jurnal-Cartea mare, Logismografic sau Centralizător.

## Inventarierea sau Catagrafia

### *Lucrări și înregistrări premergătoare alcătuirii bilanțului*

Din definițiunea ce am dat bilanțului se vede că Bilanțul cuprinde situațiunea reală a faptelor contabilizate de întreprindere și situațiunea economică a întreprinderii, cum și rezultatul obținut din asociațiunea capitalului și a muncii, la o anumită dată, reeșită din registre.

De aci se vede că la bilanț conturile cuprind în ele două situațiuni: situațiunea reală și situațiunea economică.

Situațiunea reală este dată de faptele contabile ale operațiunilor anterioare datei pentru încheierea bilanțului și reprezintă lichidarea lor reală.

Sunt însă la conturi și fapte contabile anterioare datei încheierii bilanțului, cari la această dată nu sunt încă lichidate, sau cari n'au putut fi lichidate la timp.

Aceste fapte contabile, la bilanț trebuesc să rămână tot cu valoarea lor, cu cari au fost contabiliazte sau cu valoarea lor economică din data când se face bilanțul?

Am văzut din clasificarea conturilor, că conturile formează mai multe grupări, ba chiar fiecare grupă de conturi cuprinde diferite categorii de conturi.

Nu numai atât, dar sunt conturi care având în vedere scopul urmărit de întreprindere fac parte când din o categorie, când din altă categorie de conturi, ca contul Efecte publice, Acțiuni, obligațiuni sau altele, cari atât înainte, cât și la bilanț sunt tratate, după categoria din care fac parte, în mod diferit.

Ori din ce grupă de conturi sau ori din ce categorie ar face parte conturile întreprinderii pentru care se face bilantul, trebue de știut mai întâi cari sunt acele conturi.

Pentru aceasta, cea dintâi lucrare premergătoare a alcătuirii bilanțului este: Facerea balanței de verificare și de situațiune a conturilor din diferitele cărți mari, conturi generale și subdiviziunile de conturi, pe data facerii bilanțului.

Examinând conturile din Balanța de situațiune, costatăm că cuprinde două categorii de conturi:

1. Conturi a căror valoare, prin soldul lor, reprezintă fapte contabile reale cari rămân neschimbătoare la data facerii bilanțului.

2. Conturi a căror valoare trebuie modificată ante ior sau este schimbătoare la facerea bilanțului.

Cele dintâi formează categoria conturilor a căror valoare reală și economică, la facerea bilanțului, este acciași și prin urmare rămâne neschimbată, oricare ar fi cauza, deși la data facerii bilanțului, valoarea economică este mai mare sau mai mică. De ex.: Conturile cari reprezintă valori ce aparțin altora, ca: Efecte publice, mărfuri, diverse obiecte depuse în garanție, etc.

Altele, tot din categoria aceasta de conturi a căror valoare reală contabilizată rămâne neschimbată, deși valoarea lor economică este schimbată, sau se schimbă în minus cu o sumă determinată, care reprezintă uzarea lor, ca: contul Mobilier, Imobil, etc., adică conturile amortizabile.

Cele d'al doilea, formează categoria conturilor a căror valoare trebuia modificată înainte de data facerii bilanțului, sau la această dată, pentrucă nu mai corespunde valoarea reală a faptelor contabiilzate cu valoarea economică dela încheierea bilanțului.

Din această categorie fac parte de regulă conturile de speculațiune, cari formează obiectul întreprinderii, ca: contul Mărfuri, Trate și Remize, cum și conturile cari reprezintă Operațiuni de credit, ca: Clienți și altele.

Partea modificativă a conturilor este însă și ea de două feluri: Ea reprezintă o plus valoare sau minus valoare reală, ca: Dobânzi la conturi curente, Diferențe de curs la operațiuni lichidate, Insolvabilitatea la clienți (faliți) etc., sau un plus sau minus valoare schimbătoare, ca: Schimbarea prețului obiectelor existente, Schimbarea solvabilității clienților, etc.

Plus valoarea sau minus valoarea reală a diferitelor conturi ar fi trebuit să fie contabilizate la timpul cuvenit, și atunci, la bilanț, valoarea contului fiind reală, n'ar mai fi suferit nici o modificare. Uzul însă face ca multe din aceste înregistrări să se facă cu ocazia inventarierei și prin urmare la facerea bilanțului.

Faptul acesta a făcut să se nască o mare confuziune între bilanț și inventar, din care cauză se și dă inventarului o mai mare importanță decât în realitate, ca și când nefăcându-se inventarul, nu s'ar fi putut face aceste modificări la conturi. Ori cum și ori când s'ar face înreigstrarea părței modificative a conturilor, ca fiind un fapt real, face parte din valoarea conturilor prin urmare aparține facerii bilanțului, iar nu facerii inventarului.

Astfel procedându-se cu stabilirea situațiunii reale a conturilor, prin uramere cu situațiunea reală a întreprinderii, rămâne redusă importanța inventarului numai la partea modificativă schimbătoare a conturilor, care de altfel ar trebui înregistrată la conturi deosebite de conturile la care se referă, cum trebue să figureze și în bilanț, pentru a ne da situațiunea economică.

Este adevărut că sunt și conturi, după cum se obișnuește în mod practic, la care partea modificativă reală se confundă cu partea modificativă schimbătoare, cum sunt conturile: Trate și Remize, la care partea modificativă reală: dobânda tratelor sau diferența între cursul tratelor: vedere, scurte, lungi, se confundă cu cursul tratelor la bilanț, sau inventar; Contul Efecte publice, Acțiuni, obligațiuni, la care se confundă partea cuvenită cuponului, neajuns la scadență cu cursul dela bilanț sau inventar.

Căutându-se a se face separațiunea părții modificative reală, de cea schimbătoare, numai atunci s'ar putea ști adevăratul rezultat al speculațiunii cu aceste valori.

Pentru ce se procedează în practică altfel decât cum ar trebui, având în vedere principiile și regulile stabilite de știința contabilității, cauzele trebuesc căutate mai mult în domeniul speculațiunilor, de care sunt legate și multe moravuri rele, pentru înlăturarea cărora va trebui încă mult să lupte contabilii, și din cauza cărora atât pe știința contabilității, cât și pe contabili multe ponoase cad. Adevărul, mai curând sau mai târziu, tot va triumfa

Făcându-se înregistrările cuvenite, pentru partea modificativă reală a conturilor, obținem situațiunea reală a conturilor, după care se face a doua Balanță de situațiune.

Înregistrarea părții modificative reală, a conturilor se face de regulă prin formularea a două articole de jurnal, ca exemplu:

*Conturi corente interne* la *Dob. și Beneficii*

*Banca Românească.* Dobânda contului în favoarea noastră.

---

*Cupoane de încasat* la *Venitul efectelor publice*

Valoarea cupoanelor detașate și neîncasate, ajunse la scad.

---

*Pagube la falimente* la *Diverși Clienți*

*G. Ionescu*, falit, pagubă de 40% din datorie.

Și altele.

Această a doua Balanță de situațiune cuprinde:

Conturile întreprinderii fiecare cont cu valoarea reală.

Conturile întreprinzătorului, diferitele conturi de rezultate: câștiguri, pagube, cheltueli, reale.

Conturile capitalistului cu valoarea reală precedentă anului în care se încheie bilanțul.

Având în vedere conturile întreprinzătorului din această situațiune stabilită pe ziua încheierii bilanțului, procedăm la concentrarea lor, pentru a afla rezultatul net al asociațiunei capitalului cu munca întreprinzătorului, prin formularea, de regulă a două articole, ca:

la *Profit și Pierdere*

*Rezultatul mărfurilor*, câștigul din vânzarea mărfurilor sold cred.

*Dob. și beneficii diverse*, dob. și beneficii diverse, sold creditor

*Venitul efectelor publice*, venitul dela efecte publice, sold creditor etc.

*Profit și Pierdere* la

*Cheltueli de administrație.* cheltuelile anului acesta sold debitor

*Pagube la falimente,* pagube din falimente sold debitor etc.

Făcând înregistrarea și la conturile respective, procedăm la facerea a treia a Balanței de situațiune, în care întreprinzătorul este reprezentat prin un singur cont, Profit și Pierdere, care cuprinde câștigul net al întreprinderii, și pe care întreprinzătorul îl distribue conturilor în drept, formându-se articolul:

*Profit* și *Pierderi* la

*Capital* sau *Dividende*, beneficiul cuvenit.

*Amortismente.* Amortizările cuvenite.

*Rezerve*, fond de îmbunătățirea întreprinderii,
fond pentru pagubi viitoare,
fond pentru rambursarea capitalului în întreprinderile concesionate.

*Tantieme*, pentru serviciile întreprinzătorului.

*Fond de pensie* (ajutor) pentru personalul întreprinderii etc.

A patra Balanță de situațiune este Bilanțul real al întreprinderii, după care făcându-se și înregistrările pentru partea modificativă schimbătoare a conturilor, ca:

*Supravaloare de inventar,* la *Evaluare*

Plus de evaluarea din inventar, față de valoarea conturilor.

*Evaluări* la *Minus valoarea de inventar*

Minus evaluarea din inventar față de valoarea conturilor.

A cincea Balanță de situațiune, este Bilanțul economic al întreprinderii, adică Inventarul intra-contabil, al întreprinderii, făcut pe data stabilită, egal cu Inventarul extra-contabil.

Bine înțeles că în practică contabilă nu este nevoe întotdeauna să se facă cinci Balanțe de situațiuni

Din cele arătate și din cunoștințele ce trebue să aibă persoana însărcinată cu stabilirea situațiunii reale a unei întreprinderi se poate zice ca: *Inventarierea sau Catagrafia este a găsi cu puterea minței situațiunea reală atât a valorilor în*

*natură, cât și a valorii conturilor*; iar pentru aceasta ne servim de funcțiunea investigatoare a contabilității în materia bilanțului real, pentru că ea ne procură diferitele învățăminte pe care ne bazăm la alcătuirea lui.

Așa de exemplu: Cum am putea cunoaște mai bine solvabilitatea unui client:

Prin informațiuni dela persoane de încredere, când n'am avut relațiuni mai multe cu clientul.

Dacă însă este un vechiu client, cu care am avut dese relațiuni, informațiunea cea mai bună ne-o dă registrele noastre, din care putem să ne dăm seama de situațiunea sa din modul regulat cum și-a lichidat afacerile.

In ceeace privește facerea amortismentelor, de ex., amortizarea mașinilor, se poate deduce asemenea din registre, având în vedere producțiunea.

Facerea rezervelor, mai cu seamă cele economice, asemenea din registre, din care putem deduce, mersul întreprinderii pentru anul viitor, sau ivirea unei crize economice, etc.

Situațiunea economică a întreprinderii la data încheierii bilanțului, se poate deduce atât din bilanț, cât și din inventar.

Pentru înțelegerea mai ușoară a inventarierii sau catagrafiei, expun aci și modul de procedare practică a lucrărilor premergătoare alcătuirii bilanțului.

1. Presupunem următoarea Balanță de verificare și de situațiune a conturilor generale din Cartea mare a întreprinderii individuale X:

Balanța conturilor generale pe ziua de .....

| | | | Balanța de verificare D. Sume C. | | Balanța de situațiune D. Sume C. | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 | Cont. Capital . . . . . | 200000 — | 339500 — | — — | 139500 — |
| | 2 | Cassa . . . . . | 555000 — | 550000 — | 5000 — | — — |
| *b.* | 3 | Mărfuri . . . . . | 650 00 — | 500000 — | 150000 — | — — |
| *c.* | 4 | Efecte de primit . . . . | 150000 — | 100000 — | 50000 — | — — |
| *c.* | 5 | Efecte de plată . . . . | 2 0000 — | 300000 — | — — | 100000 — |
| *d.* | 6 | Chelt. de ad.-ție . . . . | 30000 — | — — | 30000 — | — — |
| | 7 | Scăzăminte diverse . . | — — | 2000 — | — — | 2000 — |
| | 8 | Mobilier . . . . . | 20000 — | — — | 20000 — | — — |
| *e.* | 9 | Banca Rom Ct. Ct. . . | 10000 — | 90000 — | 10000 — | — — |
| *f.a.*<br>*f.*<br>*f.* | 10 | Diverși clienți { A. 2000 / B. 3000 / C. 4000 } | 7000 — | — — | 7000 — | — — |
| *g.a*<br>*g.* | 11 | Creditori in Ct. { A. 10000 / B. Mci. 50 0 500 / C. fei. 2000 20000 } | | 30500 — | — — | 30500 — |
| | | | 1912000 — | 1912000 — | 272000 — | 272000 — |

2) Lucrările antemergătoare alcătuirii bilanțului.

*a)* Balanța subdiviziunilor, exacte, conform cu soldul conturilor generale respective.

b) Inventarul mărfurilor evaluate cu prețul de cost, Lei 250.000.

*c)* Borderourile efectelor de primit și de plată: Ef. de primit, dob. 12 la sută lei 500, Efecte de plată lei 1000.

*d)* Deosebirea cheltuelilor cuvenite anului viitor; Cheltueli pe anul viitor, lei 10.000.

*e)* Extrasul contului nostru dela Banca Românească: Dob. în favoarea noastră lei 500

*f)* Stabilirea solvabilității clienților: B. falit, paguba 50 la sută; C dubios, rezervă 50 la sută lei 500, 2000.

*g)* Diferența de curs la creditorii străini lichidați, B. datorie Mci 5000 lei 500.

3) Deschiderea, pe foaie separată, a contului provizoriu de profit și pierdere.

*Pagube* **Cont provizoriu : Profit şi Pierderi** *Câştiguri*

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| *Reescont*, dob efecte de primit, conf. bord. . . | 500 | — | *Mărfuri*, câştigul real dela mărfuri . . . . | 100000 | — |
| *Chelt. de Ad-tie*; chelt. anul corent . . . . . | 20000 | — | *Reescont*, dob. ef. de plată, conf. bord. . . | 1000 | — |
| *Diverşi clienţi*, B, falit paguba 50% . . . . | 500 | — | *Seăzăminte diverse*, sold cont. . . . . | 2000 | — |
| Total, chelt. şi pagube | 21000 | — | *Banca Rom.* ct. ct. dob. favor. . . . . | 600 | — |
| Sold creditor, profit . | 83100 | — | *Cred. inct.* B, Mci 5000 def. curs reală . . . | 500 | — |
| | 104100 | — | Total câştig şi benef. | 104100 | — |

4) Distribuirea profitului la conturile cuvenite.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| *Amortizări*, Mobilier, amortizat 10% . . . | 2000 | — | Profitul net, sold cred. | 83100 | — |
| *Rezerve*: Div. clienţi C. dub. 50% | 2000 | — | | | |
| Creditori străini . . | 600 | — | | | |
| *Capital*, benf. cuv. cap. | 78500 | — | | | |
| | 83100 | — | | 83100 | — |

5) Formularea şi înregistrarea concentrării conturilor de rezultate şi distribuirea profitului net la conturile cuvenite.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| la *Profit si Pierderi* | | | | |
| *Mărfuri*, Câştigul real din vânz. mărfurilor | 100000 | — | | |
| *Reescont*, Dob. la ef. de pl. datorată de anul viitor | 100 | — | | |
| *Scăzăminte diverse*, Soldul creditor al contului | 2000 | — | | |
| *Banca Românească Ct. Ct.* Dob. contului în favoarea noastră . . . . . | 600 | — | | |
| *Creditori în cont*, B. Dif. curs Mci. 5000 lichidat | 500 | — | 104100 | — |

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Profit și pierdere* | la | | |
| | *Reescont*, Dob. la ef, de primit | | |
| | dator. an. viitor . . . . | 500 — | |
| | *Cheltueli de Ad-tie*, Cheltueli. | | |
| | anului curent . . . . . | 20000 — | |
| | *Diverși clienți* B. falit 50%, | | |
| | pagubă. . . . . | 500 — | |
| | *Amortizări*, Amortizarea mo- | | |
| | bilierului 10% . . . . | 2000 — | |
| | *Rezerve*, Diverși clienți C. | | |
| | dubios dat 4000 lei, 50% . | 2000 — | |
| | Creditori în cont C, fcl 2000, | | |
| | rez. 3% . . . . . | 600 — | |
| | *Capital*, Beneficiul cuvenit | | |
| | capitalului. . . . . | 78500 — | 104100 — |

6) Inregistrarea la conturile respective, a cheltuelilor, pagubelor, câștigurilor și beneficiilor, precum și distribuirea beneficiului net.

| D. Capital C. | | D. Cassa C. | | D. Mărfuri C. | | D. Ef. de prm. C. | | D. Ef. de plt. C. | | D. Chet. Ad-ție C. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 139500<br>78500 | 500 | | 150000<br>100000 | | 50000 | | | 100000 | 30000 | 20000 |

| D. Scăzăminte C. | | D. Mobilier C. | | D. B-ca Rom. C. | | D. Div. clienți C. | | D. Cred. în ct. D. | | D. Reescont C. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2000 | 2000 | 20000 | | 10000<br>600 | | 7000 | 500 | 500 | 30500 | 1000 | 500 |

Conturile pentru Bilanțul economic

| D. Amortiz. C. | | D. Rezerve C. | | D. Evaluări C. | | D. Supraval. C. | | D. Minusval. C. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2000 | | 2600 | 3000 | 10000 | 10000 | | | 3000 |

7) A doua Balanță de situațiune. — Bilanțul real.

**Bilanțul (real)**

| *Activ* | | | *Pasiv* | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Cassa . . . . . | 5000 | — | Capital . . . . . | 218000 | — |
| Mărfuri . . . . . | 150000 | — | Efecte de plată . . . | 100000 | — |
| Ef. de primit . . . . | 50000 | — | Creditori în Ct. . . . | 30000 | — |
| Cheltueli de ad-ție . . | 10000 | — | Amortizări . . . . . | 2000 | — |
| Mobilier . . . . . | 2000 | — | Rezerve . . . . . | 2600 | — |
| Banca Rom. Ct. Ct. . . | 10600 | — | | | |
| Diverși clienți . . . . | 6500 | — | | | |
| Reescont . . . . . | 500 | — | | | |
| | 352600 | — | | 352600 | — |

8) Calculul diferenţelor între valoarea reală — înregistrările dela conturi — şi valoarea economică a valorilor şi conturilor din ziua facerii inventarului şi înregistrarea lor.

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Supravaloare de inventar* | la | *Evaluări* | |
| Plus evaluarea din inventar faţă de valoarea co turilor dela următoarele conturi . . . . | | 10000 | — |
| *Evaluări* | la | *Minus valoare de inventar* | |
| Minus evaloarea din inventar faţă de valoare conturilor. dela următoarele conturi: . . . | | 3000 | — |

9) Înregistrările la conturile respective şi stabilirea a III-a Balanţa de situaţiune — Bilanţul economic. —

*Activ* **Bilanţul (economic)** *Pasiv*

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Cassa . . . . . | 5000 | — | Capital . . . . . | 218000 | — |
| Mărfuri . . . . . | 250000 | — | Efecte de plată . . . | 100000 | — |
| Efecte de primit. . . | 50000 | — | Creditori în cont . . | 30000 | — |
| Cheltueli de ad-ţie. . . | 10000 | — | Amortizări . . . . . | 2000 | — |
| Mobilier . . . . . | 20000 | — | Rezerve . . . . . | 2600 | — |
| B-ca Rom. Ct. Ct. . . | 10600 | — | Evaluare . . . . . | 7000 | — |
| Diverşi clienţi. . . . | 6500 | — | Minus valoare de inv. | 3000 | — |
| Reescont Ef. de plată | 1000 | — | Reescont. Ef. de primit | 500 | — |
| Supraval. de inventar | 10000 | — | | | |
| | 363100 | — | | 363100 | — |

## Alcătuirea bilanţului

Bilanţul, oricare ar fi situaţiunea întreprinderii, reeşind din registrele ţinute după sistema de contabilitate în partidă dublă, se compune din 2 părţi:

Activul, care este format din soldurile debitoare, din registre.

Pasivul, care este format din soldurile creditoare din registre şi totalul conturilor cu solduri debitoare este egal cu totalul conturilor cu solduri creditoare.

Persoanele ne iniţiate în ştiinţa contabilă sunt însă nedumerite de faptul acestei egalităţi din bilanţ, oricare ar fi situaţiunea întreprinderii.

Ele atribue această egalitate unei situaţiuni rele, cu alte cuvinte, câtă avere are întreprinderea, atâta ea şi datorează.

Această egalitate, reeşită din sistemul de contabilitate în partidă dublă, nu poate fi o dificultate pentru cunoscătorii în materie de contabilitate.

In actualele forme ale bilanţului dificultatea cea mare şi pentru cunoscători provine din:

1. Analizarea conturilor, cari sunt elementele compunerii egalităţii bilanţului.

2. Aşezarea grupurilor de conturi în aşa mod, încât să fie cuprinse cât mai uşor, şi să corespunză scopului alcătuirii bilanţului.

Nu cunosc expunerea de motive a legii engleze din 7/8, 1862, în privinţa schemei de bilanţ a societăţilor pe acţiuni din Anglia.

Insă, C. Adolphe Guilbauld în: Traité de comptabilité et d'Administration industrielle, prima ediţie din Marsilia 1864, zice:

„In execuţiunea unui bilanţ„ regularitatea conturilor particulare sau a clientelei, are o mare importanţă şi n'am poate „destule cuvinte pentru a recomanda contabililor ca să ia toae „măsurile pentru exactitatea înregistrărilor dela aceste conturi.

„Insă, dacă conturile cu terţele persoane sunt juste, rezul„talele bilanţului nu sunt datorate decât conturilor capitalu„lui„ cari reprezintă valorile întreprinderii".

„Când preţul acestor valori este exagerat, rezultatele bi„lanţului sunt asemenea exagerate: iar persoana care evalu„ează greşit capitalul său, se înşeală pe el însuşi".

„Nu este acelaş lucru pentru întreprinderile sociale (marile „companii) unde exagerăţiunea în plus sau minus a valorilor „capitalului este un pericol pentru toată lumea".

„In primul congres al contabililor francezi, deschis la Pa„ris la 12 Decembrie 1880, între alte luări în consideraţiune „figurează şi următoarea: „Inventarul şi Bilanţul sunt exprima„rea conştiinţei comerciale şi a declaraţiunii asupra situaţiunei „comerciale, agricole, financiare a întreprinderii.

In privinţa aceasta, iată ce zice Vavasseur, în Traité des Sociétés civiles et commerciales, în primul număr din Revue des Sociétés (Ianuarie 1883):

„Este de dorit ca legea să intervină pentru a îndrepta mo„ravurile financiare, sau trebue să se aştepte ca ele să se în„îndrepte singure?"

In altă parte zice: „Credem că Societăţile financiare, de „exemplu, care cu intenţiune voesc să lumineze publicul pùbli„când bilanţurile lunare, reuşesc să facă cunoscut situaţiunea „reală, să dea măsura exactă a creditului lor, să facă să reiasă „valoarea adevărată a acţiunilor sau obligaţiunilor lor?"

Tot el zice: „Este adevărat că aci nu este decât ches-

„țiunea unei simple practici, lăsată la discrețiunea contabilului,
„însă soluțiunea nu va fi dată decât prin o reformă a moravu-
„rilor financiare, singura capabilă să înlăture abuzurile, să a-
„ducă uniformitatea în locul diversităților, și sinceritatea în
„locul fraudei?"

Sau: Aceasta nu poate fi o chestiune legală, cu sancțiunea
„răspunsabilității și penalități antemergătoare, care să stimu-
„leze moravurile prea capricioase și imposibile de a se corija
„ele singure?"

Tot în privința clarității bilanțului, Neymark, zice:[1])

„Trebuie lumină și încă lumină multă asupra bilanțurilor,
„singurul document pus la dispoziția publicului pentru a cu-
„noaște situațiunea întreprinderii, pentru care, dacă uzul comer-
„cial nu este suficient, legea trebue să învingă rezistența. Bilanțul
„este o operațiune foarte delicată, el privește pe administratori,
„comisarii guvernului și contabili, cari trebue să-i dea o aten-
„țiune continuă.

„Societățile onorabile sunt cele dintâi interesate, căci ele
„sunt acelea a căror situațiune fiind cea mai clară, merită să
„aibă cel mai mare credit".

Intrând în analizarea elementelor constitutive ale bilan-
țului, constatăm că Bilanțul real se compune din:

1. *Solduri debitoare*, cari formează activul bilanțului

Aceste solduri debitoare se deosibesc și ele în:

A. — *Solduri debitoare*, cari reprezintă un activ propriu al
întreprinderii, și anume:

a) Solduri debitoare reprezentând un activ real:

Conturi de persoane { Disponibil / Termen scurt / Termen lung

Conturi de valori { Valoare disponibilă / Valoare lesne lichidabilă / Valoare imobilizată

Conturi de ordine: Conturi de persoane, Conturi de valori.

b) Solduri debitoare reprezentând un activ fictiv.

B. — *Solduri debitoare*, cari reprezintă un activ ce aparține terților persoane

2. *Solduri creditoare*, cari formează pasivul bilanțului.

Aceste solduri creditoare se deosibesc și ele în:

---

1) Rev. des Sociétés, 1883, vezi: Traité des inventaires et des bilans. Introduction; pag. II.

A. — *Solduri creditoare*, cari reprezintă pasivul propriu al întreprinderii și anume:

Conturi de persoane { Datoria la vedere / „ la termen scurt / „ la termen lung

Obligațiuni diverse { Obligațiuni la vedere / „ la termen scurt / „ la termen lung

Conturi de ordine: Conturi de persoane, obligațiuni diverse.

B. — *Solduri creditoare*, cari reprezintă un pasiv fictiv.

C. — *Solduri creditoare*, cari reprezintă un pasiv fără scadență.

Schimbările prea dese, economice, ale unor anumite conturi, fac ca valoarea acestor conturi să sufere schimbări dela un moment la altul, așa că ceeace reprezinta ieri o anumită valoare, azi sau mâine reprezintă cu totul altă valoare, în minus sau în plus. Pentru aceste schimbări nu este de vină nici știința, nici organizațiunea contabilă

Cu toate acestea bilanțul fiind încheiat la o anumită dată, și el trebuind să reprezinte situațiunea economică a întreprinderii la această dată, el trebue să cuprindă și conturi cari să reprezinte diferența între valoarea reală a conturilor și valoarea lor economică din ziua facerii bilanțului, pentru a avea: Bilanțul economic

Pe de altă parte, starea, situațiunea, atât sub raportul juridic, cât și economic, între întreprindere, de o parte, și patron: individ sau societate, de altă parte, este de un fel, iar între întreprindere și terțele persoane, creditori, este de altfel. Fiscul este și el interesat din alt punct de vedere

Astfel fiind, dupe interesul ce-l are fiecare în întreprindere, trebue să fie alcătuit câte un bilanț deosebit.

Insă: Dacă bilanțul reeșit din registre, este expresiunea situațiunii Casei de comerț, Intreprinderii sau Administrației, ori după ce metod ar fi organizațiunea contabilă, urmează că pentru oricare din cei interesați ar fi alcătuit bilanțul, el nu poate fi decât o obligațiune a Intreprinzătorului sau Administrației, pentru care și este responsabil.

Alcătuirea periodică, anuală sau bianuală, nu este o cerință a științei contabile. Cerințe de altă natură necesitează alcătuirea periodică a bilanțului, ca și în ori și ce alte împrejurări.

Alcătuirea anuală a bilanțului este o cerință legală și administrativă.

Cod. com. român, la: Titlul IX, Despre registrele comer-

cianţilor, Art. 124, cuprinde: „Comerciantul este dator a forma la începutul comerţului şi în fiecare an, un inventariu..... încheind bilanţul cuvenit"; iar la „Dispoziţiuni comune, societăţilor în comandită prin acţiuni şi societăţilor anonime, § 6. Despre bilanţ, art. 178, cuprinde: „Administratorii sunt datori să prezinte censorilor..... bilanţul exerciţiului precedent...."

Din punctul de vedere administrativ, alcătuirea bilanţului este necesară:

1. Pentru a se putea şti rezultatul obţinut de întreprindere şi cât se cuvine fiecărui factor al întreprinderii.

2. Procură datele statistice pe perioade de timp a diferitelor operaţiuni, necesare la stabilirea raporturilor cari servesc la conducerea în viitor a întreprinderii.

In ceeace priveşte împrejurările cari necesitează facerea bilanţului, ele sunt diferite; fiind o cerinţă legală, administrativă şi contabilă.

1. La finele trimestrului, semestrului sau anului.

2. In caz de moarte a întreprinzătorului, a unui asociat, în caz de faliment, de lichidare.

3. In caz de transformare a firmei individuală în firmă socială.

4. In caz de introducere sau de retragere a unui asociat.

5. In caz de fuzionare sau transformare a diferite societăţi

Alcătuirea bilanţului, din punctul de vedere contabil, oricare ar fi cerinţa sau cazul care necesitează facerea lui, ea este aceiaşi.

## Inregistrarea bilanţului

Bilanţul reeşind din registrele întreprinderii, ar urma că înregistrarea lui să fie ceva de neînţeles, şi mai cu seamă în aceleaşi registre din care a luat naştere

Cu toate acestea, cauze de altă natură decât contabilă, necisitează înregistrarea bilanţului pentru balanţarea conturilor şi încheierea lor şi a registrelor.

Oricare ar fi cauza sau necesitatea înregistrării bilanţului, dacă metodul sau modalitatea aplicată în organizaţiunea contabilă reclamă formularea acestui fapt contabil, atunci se formează două articole mixte: unul pentru activ, adică pentru toate conturile cu solduri debitoare; altul pentru pasiv, adică pentru toate conturile cu solduri creditoare.

Se presupune că diferiţii agenţi ai întreprinderii, reprezentaţi prin conturile cu sold debitor; dau aceste valori: bani, mărfuri, efecte, etc. pentru descărcarea obligativităţii lor, administratorului, întreprinzătorului, responsabil de toate aceste valori la facerea bilanţului, pentru care asemenea se presupune că le primeşte, căruia i se transmite şi datoriile active, precum şi sumele diferitelor conturi care face parte tot din activ.

Pe de altă parte, administratorul sau întreprinzătorul, dă diferiților creditori ai întreprinderii, suma conturilor creditoare, care formează pasivul, pe cari diferiții creditori se presupune că le primește.

Astfel, având în vedere exemplul luat pentru a arăta în mod practic lucrările premergătoare alcătuirii bilanțului, vom avea următoarele articole în jurnal.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| *Bilanț* la | | | | | |
| *Cassa.* Soldul debitor al cont. p. închid. lui | | | 5000 | — | |
| *Mărfuri* | | detto | 25000 | — | |
| *Efecte de primit* | | detto | 10000 | — | |
| *Cheltueli de administrație* | | detto | 10000 | — | |
| *Mobilier* | | detto | 2000 | — | |
| *Banca Românească ct. ct.* | | detto | 10600 | — | |
| *Diverși clienți* | A. | detto | | | |
| | B. | detto | 6500 | - | |
| | C. | detto | | | |
| *Reescont.* Efecte de plată | | detto | 1000 | — | |
| *Supravaloare de inventar* | | detto | 10000 | — | 36.100 — |
| la *Bilanț* | | | | | |
| *Capital.* Soldul creditor al cont. p. închiderea lui | | | 28000 | — | |
| *Efecte de plată* | | detto | 10000 | — | |
| *Creditori în cont* | A. | detto | | | |
| | B. | detto | 0000 | — | |
| | C. | detto | | | |
| *Amortizări* | | detto | 2000 | — | |
| *Rezerve* | | detto | 2000 | — | |
| *Evoluare* | | detto | 7000 | — | |
| *Minus valoare de inventar* | | detto | 5000 | — | |
| *Reescont.* Efecte de primit | | detto | 500 | — | 36.100 — |

Contul Bilanț este numirea contului personificat al administratorului sau întreprinzătorului, care mai poate fi numit: Balanța de eșire, Exercițiul..... sau altfel și care se debitează cu ceeace primește și se creditează cu ceeace dă.

Pentru exercițiul viitor, reîncepând operațiunile noui, se redeschid conturile prin două articole invers, faptul contabil fiind invers; administratorul dă activul și primește pasivul întreprinderii, adică:

| | | |
|---|---|---|
| | la | *Bilanț* |
| *Cassa* | Sold debitor | pentru redeschiderea contului. |
| *Marfuri* | | detto |
| *Efecte de primit* | | detto |
| etc. | | detto |

| | | |
|---|---|---|
| *Bilanț* | la | |
| *Capital.* | Sold creditor | pentru redeschid. contului. |
| *Efecte de plată* | | detto |
| ect. | | detto |

Dacă însă metodul sau modalitatea contului aplicată în ținerea registrelor nu necesitează formulări de articole în jurnal, înregistrarea bilanțului se face prin înscrierea sumelor din bilanț în coloanele respective, sub denumirea de:

Inscrierea activului și pasivului pentru închiderea conturilor.

Inscrierea activului și pasivului pentru redeschiderea conturilor.

## Soldarea Conturilor la Bilanț

Prin lucrările pregătitoare făcute la bilanț, referitoare la aducerea conturilor la adevărata lor valoare, la valoarea lor reală și prin înregistrarea diferențelor constatate, precum și a rezultatelor întreprinderii: cheltueli, pagubă, câștiguri, beneficii, apoi prin înregistrarea bilanțului, totalul debitului și a creditului fiecărui cont devin egal, adică fiecare cont devine soldat, egalat.

Considerat însă fiecare cont în parte, vom vedea că nu toate conturile s'au soldat în acelaș mod.

In general, la soldarea conturilor observăm 3 cazuri:

1. Conturi cari se soldează numai prin un cont general de rezultate: Profit și Pierdere. Venituri și Cheltueli, Exercițiul,..... etc.

2. Conturi care se soldează prin un cont general de rezultate și prin contul de situațiune: Bilanț, Balanța de Eșire, etc.

3. Conturi cari se soldează numai prin un cont de situațiune.

Primul mod de soldare a contului se aplică conturilor de persoane, valori, rezultate: cheltueli, pagube, beneficii, câștiguri, cari reprezintă în întregul lui un câștig sau pagubă.

Aceste conturi ori pe care din factori ar reprezinta: capitalist, întreprinzător sau întreprindere ori administrație, se cere numai ca el să cuprindă afacerile proprii ale aziendei.

Al doilea mod de soldare se aplică conturilor cari reprezintă valori de speculaţiune, valori supuse deprecierii, conturi estimative; iar conturile cuprind în ele atât valoarea cât şi rezultatul speculaţiunii, deprecierii, estimaţiunii, de ex., contul Mărfuri, ţinut cu preţul de vânzare la credit; contul Mobilier, a cărui depreciere, prin amortizare, s'a trecut tot la acest credit; contul Diverşi clienţi, când cuprinde şi clienţi insolvabili, etc.

Al treilea mod de soldare se aplică conturilor cari reprezintă pe capitalist, întreprinzător, întreprindere sau administraţie, fie el cont de persoane, valoare, ori rezultate cari formează un activ real sau fictiv, ori un pasiv real sau fictiv, cu alte cuvinte toate conturile cari compun bilanţul.

## Incheierea conturilor şi registrelor

Conturile soldate în cursul exerciţiului întreprinderii rămân de regulă deschise, fără să fie încheiate, pentrucă noui operaţiuni pot fi înregistrate la aceste conturi. Toate conturile se încheie la facerea bilanţului, de aceea, încheierea contului este un indiciu că acele conturi cuprind operaţiunile exerciţiului.

Problema încheierii conturilor pe exerciţii devine astfel o problemă contabilă reeşită din relaţiunile ştiinţei contabilităţii cu ştiinţa economiei politice:

„*Stabilirea situaţiunei economice a întreprinderii*" pe exerciţiul fiecărui an al întreprinderii.

In ceeace priveşte importanţa stabilirii situaţiunii economice pe exerciţiul fiecărui an de întreprindere, din punctul de vedere contabil, această încheiere a conturilor ne procură statistica conturilor pentru facerea investigaţiunilor în domeniul economiei aziendei comercială, industrială, agricolă, administrativă, bazate pe ştiinţa ordinei patrimoniului.

Tot aceiaşi importanţă are încheierea celorlalte registre ale organizaţiunii contabile.

La încheierea conturilor se prezintă 3 cazuri:

1. Conturile au acelaş număr de sume atât la debit cât şi la credit, sau o mică diferenţă.

Aceste conturi se încheie, după ce au fost soldate, prin înscrierea totalului atât la debit cât şi la credit între linii. Astfel avem:

I

*Debit* **Capital** *Credit*

I

| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iunie | 30 | La Bilanţ . | 251 | 181000 | — | | | Ian | 1 | Prin Bilanţ . | 1 | 125400 | — | | | | |
| | | | | | | 181000 | — | Iunie | 30 | „ Profit şi Pierdere . . | 250 | 55600 | — | 181000 | — | | |
| | | | | 181000 | — | 181000 | — | | | | | 181000 | — | 181000 | — | | |

2. Conturile cuprind într-o parte a contului un număr mai mare de sume decât în cealaltă parte.

În cazul acesta, contul, după soldarea lui, se încheie prin înscrierea totului la aceiaşi distanţă ca totalul părţii cu sume mai multe. Astfel avem:

2 — Debit — **Cassa** — Credit 2

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 1 | La Bilanţ. | 1 | 5250 | — | | | Ian. | 2 | Prin Mărfuri | 2 | 1425 | — | | |
| „ | 2 | „ Mărfuri | 2 | 1250 | — | 6500 | — | „ | 5 | „ Chelt. gen. | 8 | 1450 | — | 5875 | — |
| „ | 3 | „ Ef. de primit | 4 | 2000 | — | 8500 | — | „ | 10 | „ Ef. de plată | 15 | 5000 | — | 10875 | — |
| „ | 4 | „ Mărfuri | 6 | 1500 | — | 10000 | — | „ | „ | „ Banca Rom. | 15 | 5000 | — | 15875 | — |
| „ | 5 | „ „ | 8 | 825 | — | 10825 | — | „ | „ | | | — | | — | |
| „ | 6 | „ „ | 10 | 2500 | — | 13325 | — | „ | „ | | | — | | — | |
| „ | 7 | „ „ | 11 | 1850 | — | 15175 | — | Iun. | 30 | „ Bilanţ | 250 | 3975 | — | 19850 | — |
| „ | 8 | „ Div. clienţi | 13 | 550 | — | 15725 | — | | | | | | | | |
| „ | 9 | „ Mărfuri | 14 | 1900 | — | 17625 | — | | | | | | | | |
| „ | 10 | „ „ | 15 | 2225 | — | 19850 | — | | | | | | | | |
| | | | | — | | — | | | | | | — | | — | |
| | | | | 19850 | — | 19850 | — | | | | | 19850 | — | 19850 | — |

3. Contul cuprinde numai câte o sumă atât la debit cât şi la credit.

Aceste conturi se încheie prin simpla subliniere a sumei, după ce s'a înscris şi în coloana de totaluri. Astfel avem:

3 — Debit — **Efecte dubioase** — Credit 3

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ian. | 1 | La Bilanţ | 1 | 12450 | — | 12450 | — | Iun. | 30 | Prin Profit şi Pierdere | 250 | 12450 | — | 12450 | — |

Sunt contabili cari încheie contul la finele paginei, oricum s'ar prezenta contul

Încheierea registrelor se face în 4 moduri:

1. Registrul se încheie ca şi contul, după ce s'a egalat cele două părţi ale registrului prin soldul contului general care-l controlează.

2. Registrul se încheie la finele fiecărui exerciţiu prin totalizarea coloanei de sume şi închiderea lui între linii.

3. Registrul se încheie la finele fiecărui exerciţiu prin totalizarea coloanei de sume, după care se continuă cu înregistrarea.

4. Registrul se încheie numai prin separarea înregistrărilor prin linii de separaţiune.

## Modificarea Bilanțului

In societățile pe acțiuni, Bilanțul trebuind să fie aprobat de adunarea generală a acționarilor, pe care-l admite fără sau cu modificare, se naște problema *„Modificarea bilanțului"*.

Această problemă reeșită din relațiunile științei contabilității cu știința dreptului, devine, după cum se va vedea, și o problemă contabilă.

Cod. com. rom., art. 156 „Despre Adunarea generală" cuprinde dispoziținea: „Să discute, să aprobe sau să modifice bilanțul, după ce va fi ascultat raportul Censorilor."

„Deciziunile Adunărei generale, luate în limitele actului „constitutiv, statutelor sau legei sunt obligatorii pentru aso„ciați, chiar pentru cei cari n'au luat parte sau cari se opun cu „respectarea dreptului prevăzut de art. 160", etc.

„Oricare asociat se poate opune la deciziunile, cari, în„tr'un chip învederat, sunt contrarii actului constitutiv, sta„tutelor sau legei, și, Prezidentul Tribunalului de comerț, după „ce au ascultat pe Administratori și Cenzori, poate să suspende „executarea printr'o ordonanță provizorie, care se va încunoș„noștiința administratorilor".

Din cele înțelese despre modificarea Bilanțului nu poate fi vorba decât în societățile pe acțiuni, pentrucă în celelalte forme ale constituirei întreprinderii: individuală, societate colectivă, comanditâ simplă, etc., Bilanțul fiind încheiat cu consimțimântul celor în drept, nu este expus la nici o modificare.

In societățile pe acțiuni, modificarea bilanțului poate avea loc din diferite cauze: Estimațiunii în plus sau minus a diferitelor feluri de valori; Aprecierii greșite a solvabilității persoanelor; Amortizarea în plus sau minus a valorilor; Insuficienții rezervelor economice, etc, cât și din stabilirea beneficiului sau pagubelor dela diferitele conturi, ori din repartizarea beneficiului net, fără ca aceasta să fie o atingere a îndatoririlor administratorilor, deoarece este un drept al acționarilor.

Cu toate acestea, bilanțul deosebindu-se în: Bilanț real și Bilanț economic și bilanțul real reeșind din conturi cari corespund la situațiuni reale, pentrucă cuprind operațiuni lichidate real, ar urma ca el să nu sufere nici o modificare; pe când, despre bilanțul economic nu se poate zice tot astfel, deoarece el deși reeșit tot din conturi, însă care cuprind și fapte estimative, poate suferi din oarecari împrejurări și modificări.

Cu toate acestea ambele feluri de bilanțuri pot suferi oarecari modificări, oricât de rar s'ar ivi primul caz.

Astfel avem:

1. Modificarea Bilanțului real provenită din cauza unei greșite stabiliri a situațiunii conturilor, sau neaprobată de acționari, ca: Amortizarea unei pierderi mai mari, repartizată pe mai mulți ani, în loc să fie amortizată într'o singură dată.

2. Modificarea Bilanțului real din cauza neaprobării repartizării rezultatului întreprinderii, ca: diversele rezerve economice.

3. Modificarea Bilanțului din cauza neaprobării repartizării beneficiului ca: modificarea dividendului, tantieme, diversele fonduri, etc.

4. Modificarea Bilanțului din cauza evaluărilor diferitelor valori și conturi, făcute la încheierea bilanțului pentru a pune în acord Bilanțul real cu Inventarul, adică la alcătuirea Bilanțului economic.

Oricare ar fi cauza, modificarea bilanțului este o problemă contabilă, din cauza influențării conturilor, reesită din relațiunile contabilității cu celelalte științe, știința dreptului, științele economice sau tehnica întreprinderii.

Contabilicește, această problemă trebue considerată ca o eroare în plus sau minus de sumă; omisiune ori transpoziție, așa că se va urma aceiași regulă stabilită, când ar fi făcută înregistrarea Contului de Profit și Pierdere și a Bilanțului.

Și, cum vizarea de încheiere a registrului jurnal se face în urma aprobării Bilanțului de Adunarea generală a acționarilor, înregistrarea modificării biilanțului ar fi și conform cerinței legii. Tot asemenea și cu registrul Inventar.

In ceeace privește Soldarea conturilor și Închiderea lor, cum și a registrelor în legătură cu modificările făcute, la înregistrarea părții modificatoare, se va avea în vedere principiile contabile și partea statistică a conturilor și registrelor.

Iată și modul de înregistrare:

*Un caz.* — Adunarea generală a acționarilor modificând bilanțul, schimbă situațiunea conturilor și situațiunea reală a întreprinderii

(De ex.: Contul Diverși Clienți sau Conturi externe (debitoare) se modifică cu suma de Lei 1.000.000, pagubă ocazionată de Cont, amortizând întreaga pagubă, o singură dată, iar nu repartizată pe mai mulți ani; micșorând cu această sumă dividendul propus de Administrație, pentru a fi distribuit acționarilor

Având în vedere Bilanțul prezentat Adunării generâle a acționarilor, înregistrarea lui și situațiunea conturilor s'ar prezenta astfel:

*Profit și Pierdere* la *Dividende.*

Partea din profitul net stabilit drept dividend de distribuit, Lei 3.000.000

Și, contul Diverși clienți, din Bilanț, la activ, ar fi:

*Bilanț* la *Diverși Clienți.*

Soldul contului, pentru închidere, Lei 2.000.000

Iar contul „Dividende" din Bilanț, la pasiv, ar fi:

*Dividende* la *Bilanț.*

Soldul contului pentru închidere, dividendul de distribuit, Lei 3.000.000

Prin modificarea adusă acestor conturi de Adunarea generală a acționarilor, se schimbă și rezultatul net al întreprinderii și situațiunea reală și economică reprezintată prin Bilanțul real.

Așa că prin înregistrarea acestei modificări trebue să urmăm aceiași filieră ca la stabilirea rezultatului întreprinderii și a situațiunii, ca să redăm întreprinderii noua situațiune, adică:

*Dividende* la *Profit și Pierdere.*

Micșorarea dividendului pentru acoperirea integrală a pagubei dela clienți, conf. votului Adun. generale, Lei 1.000.000

*Profit și Pierdere* la *Diverși Clienți.*

A. B. C. D. — Paguba dela clienți amortizată în întregime, conform votului Adunării generale, Lei 1.000.000

*Bilanț* la *Bilanț.*

*Diverși Clienți* *Dividende.*

A. B. C. D. — Pentru soldarea conturilor în urma modificării bilantului de Adunarea generală, Lei 1.000.000

Conturile din Cartea Mare s'ar prezinta astfel:

| *D.* | Profit și Pierderi | | *C.* |
|---|---|---|---|
| — | — | — | — |
| — | — | — | — |
| — | — | — | — |
| Dividende | 3000000 | — | — |
| | 10000000 | | 10000000 |
| Div. clienți | 1000000 | Dividende | 1000000 |

| *D.* | Bilanț | | *C.* |
|---|---|---|---|
| Dividende | 3000000 | Div. clienți | 2000000 |
| — | — | — | — |
| — | — | — | — |
| — | — | — | — |
| | 10000000 | | 10000000 |
| Div. clienți | 1000000 | Dividende | 1000000 |

| *D.* | Diverși Clienți | | *C.* |
|---|---|---|---|
| Total | 2000000 | Bilanț | 2000000 |
| Bilanț | 1000000 | Prof. și Pierd. | 1000000 |

| *D.* | Dividende | | *C.* |
|---|---|---|---|
| Bilanț | 3000000 | Prof. și Pierd. | 3000000 |
| Prof. și Pierd. | 1000000 | Bilanț | 1000000 |

Făcându-se înregistrarea modificării bilanțului numai între conturile a căror situațiune s'a schimbat, adică:

*Dividende* la *Diversi Clienți.*

A. B. C. D. — Modificat soldurile conturilor prin votul Adunării generale, Lei 1.000.000

atunci iată ce se va întâmpla:

1. Se va întrerupe raporturile dintre conturi

Nu cu dividendul stabilit de administrație se reduce pagubele dela clienți, ci micșorându-se profitul net al întreprinderii s'a redus și dividendul.

2. Conturile modificate fiind soldate rămân deschise cu modificarea făcută conturilor, ceeace ar fi să se facă o reportare a sumei dela un cont la altul

*Alt caz.* Adunarea generală a acționarilor modifică repartizarea beneficiului net al întreprinderii

De ex.: Reduce suma contului *„Tantieme"* cu Lei 100.000 în favoarea contului: *„Fond pentru ajutorarea personalului"*.

Aceste conturi deși fac parte din pasivul bilanțului, însă ele neinfluențând situațiunea reală și nici cea economică a întreprinderii, precum nici rezultatul general, virarea s'ar putea face dela un cont la altul, cu toate acestea pentru motivele arătate mai înainte este bine a se urma la înregistrarea modificării bilanțului, tot prin filiera primei înregistrări.

Tot astfel s'ar urma și cu alte modificări aduse bilanțului.

In practica întreprinderilor se simplifică însă mult această problemă, lăsând neînregistrate atât contul Profit și Pierdere și Bilanțul, cât și Repartizarea beneficiului, atât în jurnal cât și la conturile respective, până la aprobarea lor de Adunarea generală a acționarilor, când chiar dacă li se aduce vreo modificare, se înregistrează astfel cum au fost modificate.

Deși sunt foarte rari, cazurile când o Adunare generală a acționarilor aduce modificări contului Profit și Pierdere, Bilanțului sau Repartizării beneficiului, propuse de Administratori, cari sunt considerați că cunosc bine situațiunea întreprinderii, ei au mijloace că, chiar în cazul când este o amenințare de a nu li se aproba totul, să fie admise întocmai propunerile lor.

Cu toate acestea, contabilitatea ca știință, neținând în seamă de nici una din considerațiunile administrative, își expune modul de urmat, oricare ar fi influența modificărilor aduse de Adunarea generală a acționarilor, fie contului Profit și Pierdere, Bilanțului sau Repartizării beneficiului net.

In ceeace privește modificarea adusă Repartizării beneficiului net, problema se mai poate rezolvi și prin înregistrarea repartizării beneficiului net în anul următor, după aprobarea ei de Adunarea generală a acționarilor.

Toate aceste 3 probleme sunt însă strâns legate între ele, așa că nu este bine să se facă nici o separațiune.

## Viza de încheierea registrelor

O altă problemă care se desface din relațiunile științei contabilității cu știința dreptului este: Viza de încheiere a registrelor.

Cod. com. rom., cuprinde în art. 27 că:

„Registrele pe care comerciantul este obligat a le avea, a-

„fără de copier„ vor fi prezentate tribunalului sau judecătorului „de ocol. la finele fiecărui an comercial spre încheiere sau viză.

„Tribunalul sau judecătorul de ocol, va pune *imediat sub „ultima operațiune scrisă*, următoarea viză:

„Astăzi la . . . . anul . . . . s'a prezentat registrul (Jur„nal. Inventar) al comerciantului . . . . . și s'a vizat cu a „noastră semnătură, punându-se și sigiliul tribunalului sau ju„decătoriei".

Art. 28. — „La fiecare tribunal comercial și în localită„țile unde acesta nu există, la fiecare tribunal de județ, se va „ține un registru în care se va înscrie numele comercianților, „cari și-au prezentat registrele lor, ce anume registre, precum „și numărul filelor fiecăruia. Tot astfel se va urma și cu re„gistrele pe care comerciantul le prezintă anual pentru în„cheiere și viză".

Tot cod. com. rom., însă la: Dispoziținni comune societă„ților în comandită pe acțiuni și societăților anonime, la capitolul: Despre bilanț, dispune următoarele :

Art. 178. — „Administratorii sunt datori să prezinte Cen„zorilor, cel puțin cu o lună înainte de ziua fixată pentru în„trunirea adunărei generale, care are să-l discute, bilanțul exer„cițiului precedent, împreună cu actele justificative, arătându-se „lămurit în bilanț.... și Beneficiile în adevăr realizate și pier„derile încercate".

„Cu opt zile înainte de Adunarea generală, se va publica „bilanțul societății.

Art. 156. — „Adunarea generală se întrunește cel puțin „odată pe an, în cele 6 (șase) luni dela închiderea exercițiului „social; ea trebue ca, afară de desbaterea celorlalte chestiuni „puse la ordinea zilei: Să discute, să aprobe sau să modifice „bilanțul, după ce va fi ascultat raportul cenzorilor".

Art. 165. — „Deciziunile luate de Adunarea generală, în „limitele actului constitutiv, statutelor sau legei, sunt obliga„torii pentru toți asociații, chiar pentru acei cari n'au luat parte „sau cari se opun cu respectarea dreptului prevăzut de art. 160.

„Oricare asociat se poate opune la deciziunile cari în„tr'un chip învederat sunt contrarii actului constitutiv, statu„telor sau legei și prezidentul tribunalului de comerț, poate să „suspende executarea printr'o ordonanță provizorie care se va „încunoștiința administratorilor".

Art. 182. — „Administratorii sunt datori ca în cele 10 „zile dela aprobarea bilanțului, să depună o copie la grefa „tribunalului de comerț, alăturând raportul cenzorilor și pro„cesul-verbal al adunărei generale, pentru a se face mențiune „despre aceasta în registrul pentru societăți și pentru a se lua „măsuri de publicarea bilanțului conform dispozițiunilor art. 95."

Din dispozițiunile cod. com. rom., cuprinse în:

Art. 27. — „Despre registrele comercianților" și din

„Dispoziţiuni comune Societăţilor în comandită pe acţiuni şi Societăţilor anonime; Despre Bilanţ, Art. 182 se pot trage 3 concluziuni:

1. Dispoziţiunile art. 27 „Despre registrele comercianţilor", referitor la încheierea registrelor, se referă numai la întreprinderile individuale şi cele sociale cari nu sunt constituite pe acţiuni.

2. La întreprinderile constituite pe acţiuni, referitor la încheierea registrelor, se aplică dispoziţiunile art. 27 „Despre registrele comercianţilor" cum şi art. 182 „Despre bilanţ" din Dispoiziţiuni comune societăţilor în comandită pe acţiuni şi societăţilor anonime.

3. La întreprinderile pe acţiuni nu se referă decât dispoziţiunile art. 182 „Despre bilanţ".

După prima concluziune ar urma că registrele întreprinderilor individuale şi sociale, cari nu sunt constituite pe acţiuni se impune viza Tribunalului sub ultima operaţiune înscrisă, ceeace cred că nu s'a avut în vedere ultima înregistrare operată, deci fără înregistrarea bilanţului, care nu poate fi considerată ca ultima operaţiune înregistrată în registrul Jurnal.

Explicaţiunea aceasta s'ar baza:

1. Pe faptul că multă vreme Bilanţul nu a servit decât la soldarea şi închiderea conturlior.

2. Pe faptul că în multe întreprinderi bilanţul bazându-se pe inventar trece multă vreme dela ultima operaţiune şi înregistrarea bilanţului, fapt care n'ar mai corespunde necesităţii vizării registrelor pentru evitarea introducerii de noui operaţiuni.

3. Pe faptul că în întreprinderile individuale şi cele sociale, cari nu sunt formate pe acţiuni, bilanţul fiind făcut cu concimţimântul celor interesaţi, nu mai poate fi modificat.

După a doua concluziune ar urma că pentru registrele întreprinderilor sociale constituite pe acţiuni se impune o viză sub ultima operaţiune scrisă şi altă viză după aprobarea bilanţului de Adunarea generală a acţionarilor, pentru care administratorii sunt datori a-l depune în copie la Tribunalul de comerţ, în cele 10 zile cari urmează după aprobarea lui.

După a treia concluziune ar urma că registrele întreprinderilor sociale constituite pe acţiuni se impune o singură viză după aprobarea Bilanţului de Adunarea generală a acţionarilor, tot astfel urmându-se şi în întreprinderile individuale şi sociale cari nu sunt constituite pe aciţuni, adică: Viza de încheierea registrelor după înscrierea Bilanţului în registrul Jurnal.

Din punctul de vedere contabil, având în vedere scopul acestei vize de încheierea registrelor adică: „Evitarea introducerii de noui operaţiuni, pentru care şi dispoziţiunea art. 27 din cod. de com. rom.; „Tribunalul sau Judecătorul de Ocol va pune imediat sub ultima operaţiuune scrisă, următoarea viză... a avut în vedere să nu se schimbe situaţiuunea întreprinderii

prin introducere de noui operaţiuni, iar nu de noui înregistrări, cari de regulă se fac la încheierea bilanţului, pentru aducerea conturilor la adevărata lor situaţiune, cari prin urmare urmăresc readucerea conturilor la valoarea reală, înregistrarea fiind făcută după un anumit metod contabil, întrebuinţat cu scop de a micşora la ultima expresie cheltuelile necesitate de contabilitate raţională bazată pe ştiinţa contabilităţii.

Privită astfel problema: Viza de încheierea registrelor, şi având în vedere obligaţiunea înregistrării operaţiunilor în registrul Jurnal, adică zi cu zi, ar trebui ca referitor la „Viza de încheierea registrelor" să se combine dispoziţiunile art. 27 şi art. 182 din cod. com. rom.; aplicându-se în registre 2 vize de încheiere:

Prima viză sub ultima operaţiune înregistrată, făcută în ziua sau într'un anumit termen, scurt de regulă, după ziua determinată pentru încheierea bilanţului.

A doua viză făcută sub înregistrarea contului de Profit şi Pierdere şi a Bilanţului, oricum ar fi constituită întreprinderea, sub forma individuală, socială sau pe acţiuni, determinându-se ca şi în prezent timpul în care trebue făcută şi aceasta a doua viză de încheiere a registrelor.

Cu modul acesta se stabileşte şi responsabilitatea factorilor.

Prin viza ultimei operaţiuni se determină responsabilitatea întreprinzătorilor.

Prin viza făcută după înregistrarea contului Profit şi Pierdere şi a Bilanţului se determină responsabilitatea contabilă; Sistemul, Metoda şi Modalitatea aplicată.

## Formularul-Bilanţ

Problema unui formular pentru publicarea bilanţului a fost desbătută în diferite ţări de către contabili, economişti şi jurisconsulţi, fără să fi primit până acum o rezolvare definitivă.

Deşi se recunoaşte importanţa problemei, cauza principală a nerezolvării ei este îndoiala în privinţa formei, pentru atingerea scopului publicărei bilanţului, cât şi obligativităţei şi responsabilităţei formularului de bilanţ

Contabili, economişti, jurisconsulţi, împreună sau fiecare în parte, au căutat, caută şi poate vor mai căuta încă să-i dea deslegarea cuvenită.

Importanţa problemei a făcut ca unele ţări să legifereze ceva despre ceeace ar trebui să cuprindă formularul de bilanţ, dându-i o formă, de formă, căci conţinutul conturilor n'a primit nici o schimbare.

Oricum s'ar rezolvi această problemă, ea nu poate să fie decât o obligaţiune administrativă; iar formularul bilanţ nefiind decât o declaraţiune de ordin juridic, economic, administrativ şi

fiscal a societăţei, urmează că nu este decât un act administrativ, contrasemnat de contabil, ca fiind conform cu conţinutul formularului bilanţ reeşit din registrele întreprinderei.

Dacă bilanţul însă-şi, reeşit din registre ca fiind expresiunea Casei de comerţ, întreprinderei şi administraţiei, oricare ar fi metodul contabil întrebuinţat, nu poate fi decât o obligaţiune a întreprinzătorului sau a Consiliului de Administraţie, pentru care şi este responsabil, cu atât mai mult Formularul-Bilanţ, destinat a fi dat publicităţei pentru terţele persoane, nu poate fi altfel, deşi este o lucrare aparte, indiferent de metodul sau modalitatea întrebuinţată în întreprindere. El nu poate fi numai uniformizat.

Necesitatea publicării bilanţului nefiind o chestiune contabilă, ci administrativă, nu insist din acest punct de vedere.

Aci ating numai chestiunea cum ar trebui alcătuit formularul-bilanţ de dat publicităţii.

Contabiliceşte ar trebui ca Formularul-Bilanţ, de dat publicităţii să fie astfel cum reese bilanţul din registre.

Din punctul de vedere administrativ un astfel de formular-bilanţ, nu se poate da publicităţii, pentrucă în el se pot citi mult mai multe lucruri decât în cel ce se publică. Fapte sincere dar care nu-i interesează pe terţele persoane.

Pentru ajungerea la un Formular-bilanţ, de dat publicităţii, s'a dat la iveală de legişti şi de contabili mai multe modele de Formular-Bilanţ.

Iată şi câteva exemple:

1. Bilanţ-Schemă pentru societăţile pe acţiuni, prevăzut prin legea engleză din 7/8, 1862, paragraful 81.

BCU IAŞI / CENTRU

Dr. **Balance Steet of . made up to . . . . . 19 . .** Cr.

**the . . . . . Co.,**

| Capital and Liabilities | | | | Property and Assets. | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | L. s.d. | L. s.d. | | | L. s.d | L. s.d. |
| I. Cap. | Showing: 1. The Number of Shares. 2. The Amount paid per Share. 3. If any Arrears of Calls, the Nature of the Arrear, and the Names of the Defaulters. 4. The Particulars of any forfeited Shares | | | III. Property held by the Company | Showing: 7. Immovable Property distinguishing- *a)* Freehold Land *b)* Buildings *c)* Leasehold | | |
| II. Debts and Liabilities of the Company. | Showing: 5. The Amount of Loans on Mortgages or Debenture Bonds. | | | | 8. Movable Property, distinguishing — *d)* Stock in Trade. *e)* Plant The Cost to be stated with Deductions for Deterioration in Value as charged in the Reaserve fund or Profit and Loss. | | |
| | | | | IV. Debts owing to the Company | Showing: 9. Debts considered good for which the Company hold Bills or other Securities | | |
| | 6. The Amont of Debts owing by the Company, distinguishind *a)* Debts for which Acceptances have been given *b)* Debts to Tradesmen for Supplies of Stock in Trade or other Articles *c)* Debts for Law Expenses. *d)* Debts for Interest on Debentures or other Loans. *e)* Unclaimed Dividends. *f)* Debts not enumerated above. | | | | 10 Debts considered good for with the Company hold no Security Debts considered doubtful and bad | | |
| | | | | | 11 Any Debt due from a Director or other Officer of the Company to *be* separately stated. | | |
| | | | | V. Cash and Investments. | Showing: 12 The Nature of Investment and Rate of Interest. | | |
| | | | | | 13 The Amount of Cash when lodged and of bearing Interest | | |
| IV. Reserve fund. | Showing: The Amount set aside from Profits to meet Contingencies. | | | | | | |
| VII. Profit and Loss. | Showing: The disposable Balance for Payment of Dividend etc. | | | | | | |
| | | | | | | | |
| Contingent Liabilities. | Claims againts the Company not acsnowledged as Debts. Monies for which the Company is contingenty liable. | | | | | | |

2. Formă de Balanță sau Bilanț, în: Traité de Comptabilité et d'Administration industrielle, par Adolphe Guilbauld, première edition, Marseille. 1 Septem. 1864, pag. 75.

FORME DE LA BALANCE OU BILAN.

| | ACTIF ou Comptes Debiteurs | PASSIF ou Comptes Créditeurs |
|---|---|---|
| 1, Apport ou Capital nominal . . . | | |
| 2. Moyens d'action { Immeubles et mobilier . . | | |
| 2. Moyens d'action { Magasin . . . | | |
| 2. Moyens d'action { Caisse . . . : . | | |
| 2. Moyens d'action { Effets à recev. | | |
| 2. Moyens d'action { Effets à payer | | |
| 3. Comptes courants. Comptes de la clientele . | | |
| 4. Explotation { Compte de vente | | |
| 4. Explotation { Profits et pertes | | |
| Totaux . . . | | |

3. Première forme de Blian intégral et rationnel; Formule du Bilan de la Commission Belge; Autre forme du Bilan intégral et rationnel; Model de Bilan legal, în: Traité des Inventaires et des Bilans, par Eugène Léautey, pag. 182, 186, 187, 193.

## Première forme du Bilan intégral et rationnel.

| | NOMS des COMPTES | MASSE ACTIVE soldes crediteurs | | MASSE PASSIVE Soldes crediteurs | |
|---|---|---|---|---|---|
| A. *Capital personnel ou social :* Comptes d'ordre dont le solde des soldes indique le quantum du Capital antécedent et des Réserves du Comptable d'origine seul ou en société. | | | | | |
| B. *Inventaire des moyens d'action:* Comptes des valeurs et comptes d'ordre dont le solde des soldes indique le quantum (au prix de revient) de chacune des diverses transformations que le Comptable d'origine a fait subir à son Capital personnel ou social et au Capital de Credit fourni par les Tiers savoir : | | | | | |
| 1. *Valeurs immobilisés* et comptes d'ordre de cette Série ; | | | | | |
| 2. *Valeurs disponibles* et comptes d'ordre de cette Série. | | | | | |
| 3. *Valeurs engagées* et comptes d'ordre de cette Série: | | | | | |
| C. *Clientele generale* : 1. Comptes des personnes et comptes d'ordre de la clientèle débitrice (prix de transaction) dont le solde des soldes indique le quantum de Capital personnel ou social et de Capital de crédit, Immobilisé, disponible ou engagé chez les Tiers. | | | | | |
| 2. Comptes, de la clientele crèditrice dont le soldes des soldes (prix de transaction) indique le quantum de Capital de crédit dû aux Tiers par le comptable d'origine. | | | | | |
| D. *Resultats de l'Exercice.* Comptes d'ordre centralisateur des différence produites tant par les transformations et les Echanges d'utilités-capitaux et de services que par l'usure des choses, leur disparition ou leur dépréciation de valeur. Son solde débiteur indique le quantum de l'excédent des pertes sur les bénéfices et consequemment de l'nfériorité du Capital conséquent sur le Capital antécédent ; son solde créditeur le quantum de l'excédent des profits sur les pertes, et consequemment de la superiorité du Capital concéquent sur le capital antécédent. | | | | | |
| Totaux égaux de l'Actif et du Pasif . . . | | | | | |

## Formule du Bilan de la Commission Belge.

| ACTIF | Détails | Totaux |
|---|---|---|
| **Immobilisé :** | | |
| Frais de premier établissement . | | |
| Concessions . . . . . | | |
| Brevets . . . . . | | |
| Clientèle d'apport . . . . . | | |
| Terrains et bâtiments servant à l'exploitation . . . . . | | |
| Machines et outillage . . . . . | | |
| Matériel mobile . . . . . | | |
| Mobilier . . . . . | | |
| Autres valeurs diverses . . . . | | |
| **Réalisable à long terme :** | | |
| Créances à plus de douze mois { avec hypothèque ou nantissement . . . . . | | |
| avec garantie personnelle (cautionnement) | | |
| sans garanties. . . . | | |
| Valeurs engagées . . . . . | | |
| Propriétés diverses ne rentrant pas dans le but statutaire. . . | | |
| Créances douteuses (partie réalisable) | | |
| **Réalisable à court terme ou disponible :** | | |
| Marchandises en magasin ou en dépôt libre . . . . . | | |
| Marchandises en fabrication . . . | | |
| Matières premières (destinées à la fabrication) . . . . . | | |
| Dettes des directeurs, administrateurs et commissaires . . . . . | | |
| Créances à douze mois ou moins { avec hypothèque ou nantissement . . . . . | | |
| avec cautionnement . | | |
| sans garanties . . . . | | |
| Portefeuille { Effets à recevoir, échéance inférieure à 100 jours. . . . . | | |
| Effets à recevoir, échéance supérieure à 100 jours, sans dépasser douze mois . . . . . | | |
| Fonds publics cotés en Bourse . . . . . | | |
| Fonds publics non cotés en Bourse . . . . | | |
| Actionnaires { Sommes appelées et non-versées . . . . . | | |
| Sommes restant à appeler | | |
| Réserve légale ou statutaire placée | | |
| Espèces encaisse ou en dépôt chez des tiers . . . . . | | |
| **Solde en perte du compte de profits et pertes** | | Total général |

## Formule du bilan.

| PASSIF | Détails | Totaux |
|---|---|---|
| **Envers la société elle-même :** | | |
| Capital social : montant de actions de francs . . . . . | | |
| Réserve légale (placée) . . . . . | | |
| Réserves complémentaires et fonds de prévision. . . . . | | |
| Amortissements antérieurs à la date du présent bilan sur l'actif, immobilisé porté cicontre. — Frais de premier établisem . . . . — Concessions . . . — Brevets . . . . — Clientele d'apport — Terr. et bâtimen . — Machin. et outilages — Matériel mobile . — Mobilier . . . . — Autres valeurs div. | | |
| **A long terme :** | | |
| Obligations en circulation non échues | | |
| Dettes hypothécaires . . . . . | | |
| Dettes par cautionnement ou avec nantissement . . . . . | | |
| Autres dettez sociales à plus de douze mois . . . . . | | |
| Fonde de secours . . . . . | | |
| **Exigible immediatement ou à court terme** | | |
| (douze mois au moins : | | |
| Effets à payer. . . . . | | |
| Créditeurs par comptes . . — pour fournitures — emprunts . . — autres causes | | |
| Dividendes restant à payer sur actions | | |
| Coupons restant à payer sur obligations . . . . . | | |
| Obligations sorties au tirage et non encore remboursés . . . . . | | |
| Déposants { libres . . . . . contre avances . . . . | | |
| **Solde en bénéfice du compte de profits et pertes.** | | |
| | Total général . | |

## Autre forme du Bilan intégral et rationnel

ACTIF — PASSIF

| NOMS DES COMPTES | Masse active | | NOMS DES COMPTES | Masse active | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | Capital antécédent et comptes d'ordre: | | |
| Valeurs immobilisées: | | | Comptes d'ordre créditeurs des Valeurs immobilisées. | | |
| Valeurs disponibles: | | | Effets à payer et comptes d'ordre créditeurs des Valeurs disponible: | | |
| Valeurs engagées: | | | Comtes d'ordre créditeurs Valeurs engagées: | | |
| Clientèle debitrice: | | | Clientèle créditrice: | | |
| Résultats de l'exercice: (s'ils sont débiteurs). | | | Resultats de l'exercice: (s'ils sont créditeurs. | | |
| Totaux, de la masse active, réelle fictive. | | | Totaux, égauz de la masse passive, fictive et réelle. | | |

## Modéle de Bilan légal.

| | Immobilisations | Disponibilités realisables à long terme | Disponibilités réalisables à court terme | TOTAUX ACTIF | TOTAUX PASSIF | Dettes de la société envers elle même | Exigibilités dest-ers à court terme. | Exigibilités des tiers à long terme. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A. Capital . . . . | | | | | | | | |
| B. Valeurs de l'inventaire | | | | | | | | |
| C. Comptes-courants debiteurs ou créanciers . . . | | | | | | | | |
| D. Profits et pertes ou compte de l'exercice . . . | | | | | | | | |

Şi la noi a fost discutată chestiunea unui Formular-Bilanţ, după unii: Bilanţ-tip; în: Buletinul Institutului Economic Românesc No. 9; Anul I, 1922, No. 2, 3; Anul II, 1923 şi în Revista Generală de Comert şi Contabilitate No. 6, Anul XII, 1923, No. 9, No. 12.

## Permanența Bilanțului

Am definit Bilanțul astfel: Bilanțul este situațiunea reală și econmoică a întreprinderii, cum și a rezultatului obținut din asociațiunea capitalului și a muncii, la o anumită dată, reeșită din registre.

Astfel fiind definit bilanțul, am arătat că dacă el cuprinde numai situațiunea reală a conturilor l-am numit Bilanț real, iar dacă cuprinde și diferența între valoarea reală a conturilor și evaluarea lor la data încheierii bilanțului, l-am numit Bilanțul economic.

Considerat astfel, bilanțul, ar urma că Bilanțul real, fiind reeșit din registre, putem să-l facem cât mai des, ba chiar zilnic, pentrucă valoarea reală a conturilor o putem avea cât mai des și chiar zilnic, prin mijlocul conturilor de ordine, carî au tocmai menirea de a stabilî exact și real valoarea conturilor. Tot prin mijlocirea lor putem avea situațiunea reală a conturilor la orice dată și prin urmare și zilnic.

In ceeace privește Bilanțul economic, acesta cuprinzând și estimațiunea valorilor și a conturilor la o anumită dată, nu ne-ar servì la nimic ca să avem situațiunea zilnică, ba chiar ar fi o erezie, căci ceeace ar fi un câștig într'o zi, provenit din un curs ridicat, a doua zi chiar acest câștig poate deveni mai mic, sau poate chiar să se transforme în pagubă, din cauza cursului scăzut al valorilor sau a insolvabilității persoanelor.

Așa dar se poate avea permanența unui Bilanț-real, reeșit din registre și este o erezie a avea permanența unui Bilanț-economic. Unii chiar o crede o utopie.

Un început de Bilanț-real, permanent, putem considera Situațiunile săptămânale, publicate de Băncile de emisiune.

## Unificarea bilanțului, Uniformizarea bilanțului, Bilanț-tip

Unificarea, Uniformizarea bilanțelor și Bilanțul tip, sunt 3 probleme diferite; cari se referă la Bilanțul-formular de dat publicității.

1. *Unificarea bilanțului.* — La unificarea bilanțului nu se poate ajunge decât pe calea științei.

Conturile variind, nu numai ca denumire, dar și ca conținut, prin faptul că reprezintă valori carî primesc transformări și mișcări, având în vedere scopul întreprinderii, urmează că se pot unifica bilanțele acestor întreprinderi variate, având în vedere scopul ce urmărește.

Nici atunci nu s'ar ptuea face unificarea bilanțelor decât după felul întreprinderilor, ceeace au făcut pe mulți să creadă că s'ar putea face unificarea bilanțelor, având adică:

Unificarea bilanţurilor, cari au de scop întreprinderile comerciale;

Unificarea bilanţurilor, cari au de scop întreprinderile industriale;

Unificarea bilanţurilor, cari au de scop întreprinderile de bancă; şi tot astfel pentru fiecare fel de întreprindere: agricole, asigurări, etc.

Cu modul acesta s'ar ajunge la rezolvirea problemei unificărei bilanţurilor, pentrucă bilanţul, oricare ar fi întreprinderea, are aceiaşi semnificaţie.

Bilanţul este situaţiunea reală şi economică a întreprinderii, cum şi a rezultatului obţinut din asociaţiunea capitalului şi a muncii, la o anumită dată, iar aceasta din registre.

Aşa fiind, urmează că unificarea nu s'ar putea face decât având în vedere clasificaţiunea conturilor dată de ştiinţa contabilităţii, ale cărei grupe şi sub grupe de conturi cuprind toate felurile de conturi oricare ar fi felul întreprinderii.

Aşă că, având în vedere clasificaţia conturilor, iată cum s'ar prezenta Formularul-Bilanţ, care cuprinde unificarea bilanţelor, oricare ar fi întreprinderea.

## Formularul-Bilanţ

### *Capitolul*

| | |
|---|---|
| Capitalul actual | Capital precedent |
| Conturi de ordine | Noul capital { Capital / Rezerva legală |
| | Conturi de ordine |

### *Profit şi Pierderi*

| | |
|---|---|
| Cheltueli şi pagube | Profituri şi beneficii |
| Profitul de distribuit | |

### *Situaţiunea Intreprinderii*

| *Activ* | *Conturi de persoane* | *Pasiv* |
|---|---|---|
| „ | *Valori disponibile* | „ |
| „ | *Valori angajate* | „ |
| „ | *Valori imobilizate* | „ |
| „ | *Valori depozitate* | „ |
| „ | *Conturi de ordine* | „ |

Incadrând Bilanțul economic precedent al întreprinderii individuale X, Formularul-Bilanț s'ar prezenta astfel:

## Bilanțul economic al întreprinderii X

### *Capitalul*

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Capital actual, real . . . . | | 2.8000 | 139500 | Cpital precedent |
| Cont de ordine | Plus val. 10000 | 70.0 | 78500 | Capit. nou (Capital 78500 (Rez. leg. — |
| | Minus val. 3000 | | 7000 | Cont de ordine. Evaluarea |
| | | 225000 | 225000 | |

### Profit și Pierderi

| | | | |
|---|---|---|---|
| Chelt., pagube, amortiz. rez. | 25600 | 104100 | Profituri și beneficii |
| Beneficiul de distribuit . . . | 78500 | | |
| | 104100 | 104100 | |

### Situațiunea Intreprinderi

| *Activ* | | *Pasiv* |
|---|---|---|
| 17100 | Conturi de persoane . . . . . | 30000 |
| 305000 | Valori disponibile . . . . . | 100000 |
| 10000 | Valori angajate . . . . . | — |
| 20000 | Valori imobilizate . . . . . | — |
| — | Valori depozitate . . . . . | — |
| 11000 | Conturi de ordine . . . . . | 15100 |
| | Capital actual . . . . . | 2.8000 |
| 363100 | | 363100 |

Făcând descompunerea sumelor, a Situațiunii întreprinderii, avem:

| | | | |
|---|---|---|---|
| La Activ: | Conturi de persoane | 6500 | Diverși clienți. |
| | | 10600 | Banca Românească ct. ct. total 17100. |
| „ | Valori disponibile | 5000 | Cassa. |
| | | 250000 | Mărfuri. |
| | | 50000 | Ef. de primit, total 305000. |
| „ | Valori angajate | 10000 | Chelt. cuvenite anului viitor. |
| „ | Valori imobilizate | 20000 | Mobilier. |
| „ | Conturi de ordine | 1000 | Reescont. |
| | | 10000 | Plus valoare de inventar, total 11000. |
| La Pasiv: | Conturi de persoane | 30000 | Creditori în cont. |
| „ | Valori disponibile | 100000 | Efecte de plată. |
| „ | Conturi de ordine | 2000 | Amortizări. |
| | | 2600 | Rezerve (economice). |
| | | 7000 | Evaluări. |
| | | 3000 | Minus valoare de inventar |
| | | 500 | Reescont. Efecte de primit, total 15.00. |

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Mi s'ar obiecta că se poate ca întreprinzătorul sau Administratorul, interesat de a avea o anumită situaţiune, ar concentra la o grupă de conturi, conturi cari s'ar cuveni altei grupe de conturi. De ex., dela grupa Valori angajate, Lei 10.000 cheltueli cuvenite anului viitor, le-ar concentra la Valori disponibile. Se poate face aceasta, însă atunci ar fi o declaraţiune falşă, care s'ar constata prin confruntarea cu Bilanţul din registre şi va fi supus sancţiunii faptului: intenţionat sau neintenţionat.

2. *Uniformizarea bilanţului.* — Uniformizarea bilanţului de dat publicităţii, ar consta, după înţelesul cuvântului, a-i da o formă anumită, o uniformă, de ex., ca la armată, cum s'a exprimat d-l Profesor Spiridon Iacobescu, care se exprime raporturile juridice[1]) dintre conturi: „Pentrucă suntem individuali„lităţi atât noi care facem Bilanţele, cât şi ceilalţi noi cari „citim Bilanţele. In calitate de individualităţi, fiecare vrea să „vadă ceva deosebit în Bilanţ, după cum fiecare la rându-i vrea „să ascundă ceva prin Bilanţul ce publică".

„Atunci? Atunci se aşteaptă o dispoziţie generală, care să „dicteze *forma Bilanţelor*„ întocmai ca *ordinul*, faţă de uniforma „armatei, sau ca *moda*, faţă de îmbrăcăminteaa civilă."

Aşa că: „toată greutatea noastră ar fi să, ne învoim a „primi baza juridică la clasificările în Bilanţ.

„Cari pot să fie aceste relaţiuni juridice?

1) Proprietate, 2) Posesiune, 3) Persoane debitoare, 4) „Persoane creditoare, 5) Rezultate periodice, 6) Drepturi pro„prii, negrevate de nici o sarcină, aparţinând subiectului de patrimoniu (capitalul acestuia). Aceste stări juridice dau forma „unică, în care se poate introduce orice fel de Patrimoniu, re„dându-se Bilanţul cuvenit astfel:

*Activ* **Bilanţul** *Pasiv*

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Conturi de val.* (proor.) | | *Conturi de Capital* | |
| Inscr. Cont. de valori | | Capital | |
| *Conturi de Pers. debitoare.* | | Rezerve | |
| Inser. Cont. de Persoane | | *Conturi de Pers. Creditoare* | |
| *Gonturi de Rezult. nefav.* | | Inserarea lor | |
| Inserarea lor | | *Conturi de Rezult. favorabile* | |
| *Cont. de Ord. sau evidentă* | | Inserarea lor | |
| Inserarea lor | | *Conturi de Ord. sau evidenta* | |
| | | Inserarea lor ega ând pe cele din Activ | |

1) Revista Comerţ şi Contabilitate No. 6, Anul XII. Uniformizarea bilanţelor (bilanţul tip).

3. *Bilanțul Typ.* — Bilanțul tip este o problemă mult mai complicată, ca să nu-zic că este o utopie, dacă se ia în sensul calificațiunii „Typ", pentrucă ar cuprinde pe lângă ideia de unificare și ideia de comparațiune cu acest bilanț a oricărui alt bilanț, indiferent de felul întreprinderii.

Bilanțul Typ luat numai în sensul de model, numai pentru un fel de întreprindere, însemnează atunci tot o uniformizare a bilanțului.

Iată acum și Schema de Bilanț Tip pentru bănci, dată de d-l P. Drăgănescu, în: Buletinul Institutului Economic Românesc, Nà. 9, Anul I, 1922.

| *Activ* | *Pasiv* |
|---|---|
| I.—Numerar, cambii și efecte | I.—Pasiv imediat |
| II.—Creanțe Active diverse | II.—Creanțe Pasive diverse |
| III.—Activ imobilizat | III.—Pasivul imobilizărilor |
| IV.—Activ de capital | IV.—Pasiv de capital |

## CAP. II

## Inventarul

Inventarul, considerat din punctul de vedere al științei contabilității, este o chestiune extra-contabilă.

Dreptul Român îl definește: Stat detaliat de bunurile care compun un patrimoniu.

Una din obligațiunile ce se impunea tutorilor romani, din momentul ce investi tutela ca o instituțiune de protecțiune, era de a dresa un inventar, *inventarium repertorium*, al bunurilor orfanului. Actele făcute de tutor înaintea confecționării inventarului erau nule.

Dreptul, actul definește inventarul. Actul care enumără și estimează obiectele mobiliare cari compun un patrimoniu sau o parte a patrimoniului. In sens propriu, această numire se aplică numai obiectelor mobiliere. Inventarul imobilelor ia numele particular de Stat.

In general luat, orice persoană care are folosința sau administrația bunurilor cari nu sunt proprietatea sa, trebue a dresa un inventar care stabilește consistența, tăria acestor bunuri și

care servește a stabili ceeace el va trebui să restitue la sfârșitul folosinței sau administrației sale. Cum și în alte cazuri.

Dreptul comercial cuprinde în Codul comercial prescripțiunea art. 24 prin care orice comerciant este ținut a face în fiecare an o relevare de toate efectele sale mobiliare, de datoriile și creanțele sale, și de a le copia în un registru special, supus la diferite formalități, și care poartă numele de „Inventarul".

Din cele arătate se vede că inventarul nu este o cerință contabilă.

## Facerea inventarului

Facerea inventarului trebue privită din diferite puncte de vedere:

1. Din punct de vedere legal;
2. Din punctul de vedere al scopului ce se urmărește;
3. Din punctul de vedere contabil

### *Inventarul din punctul de vedere legal*

Din punctul de vedere legal, facerea inventarului este impusă comercianților, industriașilor și administratorilor instituțiilor comerciale de cod. com.

Necomercianților asemenea în diferite împrejurări de Codul civil.

Codul com., obligă pe fiecare comerciant să facă inventarul în cazurile și după normele prevăzute.

După Cod. com. român, art. 24: „Comerciantul este dator „a forma la începutul comerțului său și în fiecare an, sub a „sa semnătură, un inventar de averea sa mobilă și imobilă și de „datoriile sale active și pasive.....

„Toate efectele și datoriile active trebuesc evaluate în in„ventar (și bilanț) după prețul curent la epoca facerii inventa„rului.

„Datoriile active greu de încasat sau îndoioase, se vor „prețui după probabilitate; creanțele ce nu se pot incasa, se „vor înscrie numai pentru memorie".

In fiecare țară se va urma legislația acelei țări.

Scopul impunerii legii ca să se facă inventarul la începutul comerțului, este ca să se cunoască fondul cu care a început comerțul; iar la finele fiecărui an comercial, atât pe comercianții ce țin registre, ca și pe cei cari nu țin registre, pentru ca să stabilească situațiunea economică cel puțin odată pe an, după cursul acelei zile, pentru valori, iar pentru datorii să se stabilească probabilitatea încasărilor.

Obligativitatea facerii inventarului mai este cerută de lege și în alte împrejurări. Astfel avem:

Facerea inventarului în caz de faliment, când estimațiunea este făcută de Sindicul falimentului; iar la trebuință de experți numiți de Tribunal.

Tot asemenea în caz de succesiune și lichidare.

*Inventarul din punctul de vedere al scopului întreprinderii*

Legea comercială menționează cazurile când trebue să se facă inventarul și precizează după cazuri, și modul de estimațiune, excepție este la facerea inventarului dela începutul întreprinderii.

In cazurile însă când facerea inventarului nu este o obligațiune legală, ci numai necesitată de un anumit scop al întreprinderii, atunci la facerea inventarului se va face estimațiunea având în vedere scopul urmărit.

Astfel avem: Facerea inventarului în caz de asociațiune, în caz de asigurare etc. Facerea inventarului dela începutul întreprinderii.

Oricare ar fi scopul urmărit și cerința legală, la facerea inventarului, trebue să avem în vedere următoarele:

1. Valorile cari aparțin întreprinderii și formează obiectul ei, cum și obligațiunile, ca: numerar, mărfuri; mobilier; etc.

2. Valorile cari aparțin terților persoane, cari nu sunt decât în posesiunea întreprinderii, ca: Efecte spre încasare, Efecte și diferite valori depuse spre vânzare, în păstrare, etc.

3. Valorile conturilor cari sunt angajate; ca: Diverse participațiuni, Mărfuri în fabricație, etc.

Insă, inventarierea fie că este făcută pentru a ne conforma sau cerută de lege, fie că este benevolă, trebue făcută în acelaș mod: Inscrierea foarte amănunțită, cuprinzând totul ce ar putea determina, cantitatea, calitatea și prețul.

*Inventarul din punctul de vedere contabil*

Din punctul de vedere contabil, inventarul nu este decât un cont aritmetic[1]) și statistic, care constă în a enumera, sub formă verificatoare, în cantitate și în valoare, după felul și calitatea lor, toate bunurile mobile și imobile ca și creanțele și datoriile unei persoane sau unei colectivități de persoane, cu un anumit scop.

El este un cont de sine stătător fără a stabili raporturi cu celelalte conturi din registre, de aceea el presupune neținerea de registre.

Cu toate acestea își are și el importanța sa din punctul de vedere contabil. Și anume:

1. La începutul întreprinderii, când ea este sub formă in-

dividuală, serveşte ca act de bază al constituirii fondului întreprinderii, pentru care şi este o cerinţă legală.

Tot asemenea şi în celelalte împrejurări, ca: asigurare, succesiune, faliment, lichidare, etc.

In cazurile acestea, inventarul extra-contabil, fiind stabilit pe preţul de cost, este o operaţiune de contro,[1]) a constatării existenţei, având în vedere obiectele în natură şi realitatea conturilor, faţă de inventarul intra-contabil, adică Bilanţul, care este reeşit din registre.

*Inventarul extra contabil faţă de valoarea conturilor*

Inventarul dela finele fiecărui an, se face cu scop de a stabili situaţiunea economică a întreprinderii pe data fixată pentru facerea inventarului şi încheierea bilanţului.

Dela începutul întreprinderii însă, şi până la finele primului an, când se face primul inventar, sau dela o inventariere la alta, pentru anii următori, fiecare operaţiune este înregistrată la conturi cu valoarea ei de lichidare, cu valoarea ei reală, trecându-se la un singur cont al valorii sau la 2 conturi ,prin separarea câştigului sau beneficiului.

Astfel fiind capitalul sau fondul întreprinderii dela începutul întreprinderii sau al anului nu mai este acelaş la finele anului, când se face inventarul. Diferenţa este câştigul sau paguba, excedentul sau deficitul.

Aşa că la conturi, operaţiunile au fost înregistrate cu valoarea reală: La Debit preţul de cost al valorilor; iar la credit, parte din valorile dela debit, lichidate, vândute, şi înregistrate fie cu preţul final, de lichidare, de vânzare, fie cu preţul de cost, sau acelaş preţ dela debit, şi separarea câştigului sau beneficiului la un cont de rezultate.

Conturile valorilor de speculaţiune fiind ţinute la credit cu preţul dela debit, ar urma că diferenţa, soldul debitor al contului reprezintă valaorea existentă, rămasă, evaluată cu preţul dela debit.

La facerea inventarului, în: Inventar, aceiaşi cantitate se presupune că este lichidată în o singură dată, şi cu cursul acelei zile.

Acest curs al zilei poate să fie egal, mai mic sau mai mare decât preţul iniţial, decât cursul operaţiunei, la primirea valorii în întreprindere. De regulă însă diferă

Faptul acesta face, că, putem zice întotdeauna, valorile din inventar să fie evaluate cu alt curs decât preţul iniţial sau dela debitul conturilor cari le reprezintă în registre.

Tot asemenea şi în ceeace priveşte solvabilitatea creanţelor, efectelor şi a conturilor de persoane cari se presupun că sunt lichidate în o singură zi.

---

1) Traité des Inventaires et des Bilans-Eugène Leautey; pag. 108.

Obligațiunile și conturile de persoane creditoare, din Pasiv, cari nu sunt ajunse la termen, figurează în inventar ca lichidate înainte de termen și deci nu corespund cu valoarea conturilor din registre, cari le reprezintă.

Așa că valorile din Inventar nu corespund cu valoarea conturilor cari le reprezintă în registre.

Ceva mai mult încă, realitatea faptelor nu este nici inventarul astfel alcătuit.

Lichidarea activului și a pasivului presupusă că se face în aceiași zi, nu poate să corespundă cu lichidarea reală, căci procedându-se altfel ar fi o lichidare forțată de bună voe, ceeace nu s'ar putea face cu cursul acelei zile, ci de regulă cu un curs sub cursul zilei; iar dacă continuă mai mult timp, cursul se schimbă și mai mult

Solvabilitatea persoanelor cuprinse în inventar asemenea se schimbă.

Toate acestea contribuesc ca situațiunea întreprinderii arătată în inventar să nu reprezinte o adevărată situațiune economică, ci prin probabilitate: mai favorabilă sau mai defavorabilă.

Ceeace privește contabilitatea, ea însă consideră ca reală această evaluare a valorilor din inventar și diferența între această evaluare și valoarea conturilor este înregistrată la conturi deosebite de conturile cari reprezintă valoarea reală a operațiunilor făcute în decursul timpului; dela un inventar la altul, pentru a avea Situațiunea economică a întreprinderii pe data facerii inventarului dându-ne Bilanțul economic.

Pentru facerea inventarului sunt unii cari încetează operațiunile mai puține sau mai multe zile. O bună organizațiune administrativă și contabilă nu dă loc la încetarea operațiunilor, oricare ar fi felul întreprinderii sau administrației, decât pentru accelerarea facerii inventarului, iar nu din necesitate

Lucrările pregătitoare pentru obținerea inventarului se fac unele înainte, altele în ziua stabilită pentru facerea inventarului: necesitând mai puține sau mai multe zile, după fixarea datei.

Aceste lucrări constau în:

1. Facerea de extracte de conturi, liste, borderouri de valorile existente, cari cuprind: cantitatea, numărul bucăților, măsura capacității, greutatea, valoarea nominală, scadența, prețul parțial, valoarea estimativă parțială și totală.

2. Diferite calcule: verificarea extractelor de conturi, dobânzi, comisioane, taxe, schimb.

3. Diferite aprecieri referitoare la solvabilitatea persoanelor debitoare, deprecierea, supravaloarea sau minusvaloarea obiectelor existente sau angajate.

4. Stabilirea obligațiunilor sub diferitele lor forme. Și altele lucrări cari tind la stabilirea valorilor ce se înscriu în inventar, și la constatarea diferențelor față de conturile la cari sunt înregistrate.

Iată și un exemplu de Inventar extra-contabil:

## Inventarul

Făcut pe ziua de .....

*Activ*

| | | | |
|---|---|---|---|
| | *Numerar aflat în cassă,* lei . . . . | | 5000 — |
| | *Diverse mărfuri:* | | |
| | *Mărfurile din prăvălie:* | | |
| | Cafea | | |
| 4 | Saci, cafea Martinica, 50 kgr. 200 kgr. a 140 kgr. . . . . | 28000 — | |
| 3 | Saci cafea Rio, a 50 kgr. 150 Kgr. a 130 kgr. . . . . | 19500 — | |
| | . . . . . | | |
| | . . . . . | | |
| | Orez | | |
| 5 | Saci orez Diamant, a 100 kgr. gr. 500 a 36 lei kgr. . . . . | 18000 — | |
| 4 | Saci orez turcesc, a 100 kgr. gr. 400 Kgr. a 30 lei Kgr. . . . . | 12000 — | |
| | . . . . . | | |
| | . . . . . | | |
| | *Mărfurile din magazia No. 1* | | |
| 8 | Saci cafea Martinica a 50 kgr. gr. 400 kr. a 140 lei kgr. . . . . | 56000 — | |
| 6 | Saci cafea Rio a 50 kgr., gr. 300 hgr. a 130 lei kr. . . . . | 39000 — | |
| | . . . . . | | |
| | . . . . . | | |
| | *Mărfurile din magazia No. 2* | | |
| 10 | Saci orez Diamant, 1000 kg,r. a 36 lei kr. . . . . | 36000 — | |
| 11 | Saci orez turcesc, a 100 Kgr. gr. 800 kgr. a 30 lei kgr. . . . . | 24000 — | |
| | . . . . . | | |
| | . . . . . | | 257000 — |
| | Report . . | | 262000 — |

BCU IAȘI CENTRUL UNIVERSITAR LIBRARY

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Report . . | | | 262000 — | |
| | *Diverse efecte de încasat* | | | | |
| 15 | Efecte conform borderoului, lei 50000 | | | 49500 — | |
| | *Cheltueli de administrație* | | | | |
| | Cheltueli cuvenite anului viitor, chiria 7000 + 3000 combustibil. . | | | 10000 — | |
| | *Divers mobilier*, conf. suplimentului de inventar . . . . . | | | 18000 — | |
| | *Banca Românească Ct. C.* | | | 10600 — | |
| | *Diverși clienți* datorie în cont A. | | 2000 — | | |
| | B. | | 500 — | | |
| | C. 4000 | | 2000 — | 4500 — | |
| | Totalul Activului Lei . | | | | 354600 |
| | *Pasiv* | | | | |
| | *Diverse efecte de plată* | | | | |
| 20 | Efecte conf. borderoului, lei 100000 | | | 99000 — | |
| | Div. credit., datorie în cont A. | | 10000 — | | |
| | C. Fei 4000 | | 20600 — | 306 0 — | |
| | Totalul Pasivului Lei . | | | | 129600 |
| | Capitalul Actual Lei. . | | | | 225000 |
| | Total Lei. . | | | | 354600 |

*Notă.* — Capitalul actual după Inventar Lei 225000
„ „ „ Bilanț „ 218000
Diferența este evaluarea în plus 7000

## Evaluarea în inventar

Evaluarea în inventar fiind conform dispoziținii cod. c mercilal *„Cursul zilei”*, a datei când se face inventarul, ar urm că chestiunea este clară și foarte simplă.

Obiectele și valorile se vor inventaria cu cursul zilei, du prețul curent; datoriile active greu de încasat sau îndoioase vor înscrie numai pentru memorie.

In fond însă chestiunea este foarte complicată:

1. Obiectele și valorile cari trebuesc inventariate pot av în aceiași zi mai multe cursuri încheiate și diferite, așa că ad vărațul „cursul zilei” nu este decât acela obținut din o oper țiune reală, chiar ultimul curs încheiat în ziua facerii invent rului, care se găsește în cotă, să nu corespunză cu prețul c rent, real.

Diferite cauze economice-financiare şi chiar politice care influenţează cursul zilei al obiectelor şi valorilor face ca acest curs să diferenţieze, oricum ar fi, favorabil sau defavorabil.

2. In ziua încheierii inventarului sunt de multe ori cursuri oferite şi cerute, fără să se încheie vreo operaţiune.

3. Chiar fiind operaţiuni încheiate în ziua facerii inventarului, tendinţa cursului să fie spre urcare sau scădere

4. Sunt obiecte şi valori pentru cari nu sunt cursuri oficiale, pentrucă nu sunt înscrise în cotă, pentrucă prezintă calităţi variate, pentrucă sunt foarte rari şi se fac cu ele operaţiuni foarte puţine, pentrucă nu sunt obiecte sau valori de speculaţiune, cum sunt de ex., obiectele intrate în fabricaţiune.

5. Diferenţierea de cursuri încheiate pentru acelaş obiect, pentru aceiaşi valoare în diferite localităţi

Această dificultate este mai cu seamă pentru întreprinderilec cari au mai multe sucursale în diferite localităţi.

Pentru preîntâmpinarea acestor dificultăţi, conformându-se însă şi dispoziţiunei legale, uzul a stabilit şi cei interesaţi au în vedere deviza:

*„La inventariere este mai bine să se arate o valoare mai mică decât mai mare".*

Insă, având în vedere această deviză, în inventar se evaluează obiectele şi valorile în diferite moduri:

1. Cursul zilei, micşorat cu 1, 2, 3 la sută, etc.

2. Preţul cel mai mic al cursurilor din aceiaşi zi.

3. Preţul cei mai mic: Cursul zilei sau preţul de cost.

4. Preţul de cost, oricum ar fi el faţă de cursul zilei; însă fiind mai mare, se face rezerva de inventar, fiind mai mic se înregistrează separat plus valoarea.

Din punctul de vedere contabil, modul de evaluare a obiectelor şi valorilor în inventar n'ar prezinta nici o importanţă, cât timp conturile rămân cu valoarea reală a operaţiunilor; iar inventarierea şi inventarul se consideră ca un fapt extra-contabil, făcut pentru a se conforma dispoziţiunilor legii, sau pentru atingerea unui anumit scop, de ex., ca: Inventarul făcut pentru asigurare.

Indată însă ce se caută să se stabilească un raport între valorile din inventar şi conturile cari le reprezintă în registre şi la cari sunt înregistrate operaţiunile cu valoarea lor reală, atunci evaluarea în inventar devine şi o chestiune contabilă, primind când conturile, când evaluarea din inventar modificările cuvenite pentru punerea lor în concordanţă. Aceasta în ceeace priveşte conturile de valori de speculaţiune.

La conturile de persoane evaluarea este solvabilitatea. Valoarea conturilor fiind însă reprezentată şi în monetă străină, atunci sunt tratate şi ca conturi de valori.

La conturile de valori angajate, evaluarea este preţul ini-

ţial, când reprezintă o valoare, şi ca pagubă când reprezintă servici aduse în realizarea operaţiunilor.

La valorile imobilizate se stabileşte amortizarea uzului lor.

Valorile depozitate rămân cu valoarea lor iniţială.

Conturile de ordine rămân cu valoarea lor.

Conturile de capital sunt influenţate de câştig sau pagubă.

Din cele arătate despre inventarul extra-contabil „Inventarul" şi despre inventarul intra-contabil „Bilanţul" ar urma că pentru stabilirea situaţiunei reale, este Bilanţul, care are în vedere evaluarea reală a operaţiunilor înregistrate la conturi, iar pentru stabilirea situaţiunii economice este Inventarul, care are în vedere evaluarea din ziua facerii inventarului şi încheierii bilanţului; iar pentru stabilirea raporturilor dintre Inventar şi Bilanţ, ca să ne arate acelaş rezultat real al întreprinderii, ar trebui ca diferenţele între valoarea reală a conturilor şi evaluările din inventar să fie separate şi în inventar, după cum sunt separate în bilanţ, cu alte cuvinte, să fie trecute în inventar obiectele, valorile, creanţele şi obligaţiunile întreprinderii, sub diferitele lor forme ca şi în bilanţ, adică cu preţul iniţial.

Procedându-se astfel, inventarul precedent s'ar prezenta astfel:

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITARĂ

## Inventarul

Făcut în ziua de .....

*Activ*

| | | | |
|---|---|---|---|
| | *Numerar aflat în cassă*, lei . . . . | | 5000 — |
| | *Diverse mărfuri* | | |
| | *Mărfurile din prăvălie* | | |
| | Cafea | | |
| 4 | Saci, cafea Martinica, a 50 Kg., gr. 200 Kgr. a 140 lei Kgr. . . . . | 28000 — | |
| 3 | Saci, cafea Rio, a 50 Kgr., gr. 150 Kg. a 130 lei Kgr. . . . . | 19500 — | |
| | . . . . . | | |
| | . . . . . | | |
| | Orez | | |
| 5 | Saci, orez Diamant, a 100 Kgr. gr. 500 Kgr. a 36 lei Kgr. . . . . | 18000 — | |
| 4 | Saci, orez turcesc, a 100 Kgr. gr. 400 Kgr. a 30 lei Kgr. . . . . | 12000 — | |
| | . . . . . | | |
| | . . . . . | | |
| | *Mărfurile din magazia No. 1* | | |
| 8 | Saci, cafea Martinica, a 50 Kgr. gr. 400 Kgr. a 140 lei Kgr. . . . . | 56000 — | |
| 6 | Saci, cafea Rio, a 50 Kg. gr. 300 Kg. a 130 Kg. lei Kg. . . . . | 39000 — | |
| | . . . . . | | |
| | . . . . . | | |
| | *Mărfurile din magazia No. 2* | | |
| 10 | Saci, orez Diamant, a 100 Kgr., a 36 lei Kg. . . . . | 36000 — | |
| 8 | Saci, orez turcesc, a 100 Kg., a 30 lei Kg. . . . . | 24000 — | |
| | . . . . . | | |
| | . . . . . | | 250000 — |
| | Report . . | | 255000 — |

CONSTANTA UNIVERSITY LIBRARY

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Report . . | | | 255000 — | |
| | *Diverse efecte de încasat.* | | | | |
| 10 | Efecte conform borderoului . . | | | 50000 — | |
| | *Cheltueli de administrație* | | | | |
| | Chelt. cuvenite anului viitor, chiria 7000+3000 comb. . . . . | | | 10000 — | |
| | *Div. mobilier,* conform suplimentului de inventar . . . . . | | | 20000 — | |
| | *Banca Românească cont corent* . . . | | | 10600 — | |
| | *Diverși clienți,* datorie în cont A. . | | 2000 — | | |
| | B. . | | 500 — | | |
| | C. . | | 4000 — | 6500 — | |
| | *Reescont,* dob. la Ef. de plată, ne ajunse la scadență . . . . . | | | 1000 — | |
| | *Supravaloare de inventar* | | | | |
| | Cafea Martinica 600 kgr. dif. preț de cost . . și cursul zilei . . . . | | | | |
| | Cafea Rio 450 kgr. dif. preț de cost . . și cursul zilei . . . . . | | | | |
| | Orez Diamant 1500 kgr. dif. preț de cost . . și cursul zilei . . . . | | | 10000 — | |
| | Totalul Activului, lei . . . | | | | 363100 — |
| | *Pasiv* | | | | |
| | *Diverse efecte de plată* | | | | |
| 20 | Efecte conform borderoului . . . . | | | 100000 — | |
| | *Div. cred.,* datorie în cont A. . . . | | 10000 — | | |
| | C. Fci. 2000 | | 20000 — | 30000 — | |
| | *Amortizări:* Amortizarea mobilierului 10% din valoare . | | | 4000 — | |
| | *Rezerve:* Diverși clienți: C. dubios, datorie 4000 lei . . 2000 | | | | |
| | Div. cred.: C. datorie în cont Fci. 2000 a . . 600 | | | 2600 — | |
| | *Minus valoare de inventar* | | | | |
| | Orez turcesc 1700 kgr., dif. preț de cost . . și cursul zilei . . . . | | | 3000 — | |
| | *Reescont,* dob. la Ef. de încasat, ne ajunse la scadență . . . . . | | | 500 — | |
| | Totalul Pasivului, lei . . | | | | 138100 — |
| | *Capital actual,* real 218000 | | | | |
| | Evaluarea, în plus . 7000 | | | | |
| | *Capital evaluat* . . . . . | | | | 225000 — |
| | Total . . . . . | | | | 363100 — |

Inventarul astfel alcătuit corespunde întocmai cu Bilanțul economic dela pag. 256 și cu Formularul-Bilanț, de dat publicațiunii, dela pag. 281

Cu modul acesta atât Inventarul cât și Bilanțul economic ne dă atât Capitalul real, cât și Capitalul evaluat, iar ținta deosebirea între Bilanț și Inventar nu este decât că Inventarul ne dă Situațiunea economică, pe ziua facerii lui și a încheierii bilanțului, în mod foarte detaliat.

Pentru sumele globale sunt borderouri; diferite liste, situațiuni specifice, cari sunt considerate ca suplimente ale inventarului, cum sunt: Borderoul efecte de incasat, de plată, lista mobilierului, etc.

---

## CAP. III

## Lichidarea

A lichida însemnează a desface în bani, a regula socotelile, a vinde, a plăti tot în bani.

Lichidarea unei întreprinderi este prin urmare desfacerea în bani a tot activului și plata a tot pasivului.

Tot lichidare este și desfacerea unei asociațiuni și împărțirea activului și pasivului întreprinderii între membrii asociați, sau împărțirea bunurilor unei mosteniri între mostenitori.

Oricum s'ar face lichidarea bunurilor, ea este de 2 feluri: Lichidare benevolă și forțată.

In ambele cazuri și oricare ar fi împrejurarea, înainte de a proceda la lichidare, trebue să se facă „Bilanțul" și „Inventarul".

Pe lângă aceasta sunt cazuri când trebue să se îndeplinească și alte formalități legale, ca: Succesiunea, unde sunt minori, Falimentul, Dizolvarea unei societăți care a pierdut partea determinată din capital, etc., când trebuesc să se numească lichidatori.

Sunt însă și cazuri când nu este de îndeplinit altă formalitate, ca: Cazul de moarte a unui asociat, al cărui capital trebue plătit în numerar de celalt asociat, lichidarea treptată a unei întreprinderi și altele.

Oricare ar fi cauza lichidării și oricum s'ar face lichidarea, ea constitue un fapt contabil, pentru înregistrarea căruia se procedează în 2 moduri:

Primul mod:

Se lasă conturile deschise, în felul cum figurează în registre și se deschide alte două conturi: *„Cont Lichidare"* și *„Profit și Pierderi în lichidare"*.

La contul: Cont Lichidare se înregistrează Activul și Pasivul întreprinderii.

Contul: Profit și Pierdere în lichidare este destinat să constate câștigul sau paguba dată de diversele conturi și se soldează odată cu contul Capital.

Acest mod se obișnuește de regulă în lichidările lente și fără de îndeplinire de formalități legale, când de regulă se temporizează lichidarea și când este o lichidare parțială, iar nu totală, întreprinderea continuând a exista.

Al doilea mod:

Se soldează toate conturile prin înregistrarea Bilanțului, întocmai ca la încheierea socotelilor.

Însă, pentru redeschidere, în caz de lichidare reală, se deschide contul „Lichidarea întreprinderii.....", în loc de contul Bilanț, Balanța de eșire, Exercițiul.... etc., când nu se face lichidare; iar în locul conturilor din bilanțul de încheierea socotelilor, se deschid alte conturi, cu același nume ca cele din bilanț, însă cu specificarea de „în lichidare", în ceeace privește conturile activului, adică, de ex.: Mărfuri în lichidare, etc.

Se procedează astfel în cazurile când este o lichidare benevolă sau forțată, pentru care însă trebuesc îndeplinite anumite formalități.

Acest mod de înregistrare face să se deosebească gestiunea înainte de lichidare și după lichidare, fapt care trebue deosebit în lichidările forțate, când sunt numiți lichidatori.

Tot asemenea și în cazul lichidării totale, când se face și dizolvarea întreprinderii, fie ca sub formă individuală sau socială

Când întreprinderea este sub firmă socială, se poate însă ca societatea să nu se dizolve, ci numai să-și schimbe scopul asociațiunii, în care caz conturile rămase neînchise în registrele vechei întreprinderi, se soldează prin conturile deschise în registrele nouei întreprinderi.

De altfel toate lucrările referitoare la Bilanț și Inventar și toate regulile ce sunt de urmat la facerea lor, se aplică în totul și la lichidarea întreprinderii.

La lichidare ca și la constituirea întreprinderii și la încheierea bilanțului, se prezintă și cazuri simple și cazuri foarte complicate

## I

## Cazuri simple de lichidare

Comerciantul, întreprinzătorul sau administratorul încetând operațiunile, el va vinde mărfurile sau diferitele valori din inventar, va încasa efectele din portofoliu, va încasa datoriile și va plăti pe creditori, va plăti efectele date în circulațiune; în fine va căuta să transforme în numerar sau în valori lichidabile tot activul din inventar și va plăți tot pasivul. Va face adică ceeace se numește o lichidare.

Lichidarea se face de întreprinzător sau de o altă persoană numită lichidator, pentru care i se plăteşte la sută, din afacerile lichidate. Pot fi numiţi şi mai mulţi lichidatorî.

Ori de cine s'ar face lichidarea, persoana sau persoanele în drept a face aceasta, trebue să procedeze mai întâi la facerea unui inventar exact al casei de comerţ, întreprinderii sau administraţiei de lichidat.

Inventarul fiind făcut, să presupunem că se obţine următorul bilanţ:

| *Activ* | | *Pasiv* | |
|---|---|---|---|
| Mărfuri lei | 19000 | Diverşi creditori lei | 9000 |
| Bani lei | 2000 | Efecte de plată lei | 2000 |
| Efecte comerciale lei | 9000 | Capital lei | 22000 |
| Diverşi clienţi lei | 3000 | | |
| Total lei | 33.000 | Total lei | 33000 |

Imediat după aceasta, lichidatorul, pentru a-şi da socoteală de această operaţiune, va deschide în Registrul Carte-Mare un cont întitulat *„Cont Lichidare.*

El procedează în urmă la lichidare. Pe măsură ce vinde mărfurile, încasează datoriile şi efectele, se debitează cont în Lichidare şi se creditează contul care dă valoarea.

Tot asemenea şi cu orice plată, se creditează Cont Lichidare prin debitul contului care primeşte.

Pe lângă *„Cont în Lichidare"* se mai deschide un cont *„Profit şi Pierdere în lichidare.*

La acest cont se trece diferenţele între soldul plătit sau încasat şi soldul contului din Bilanţ.

Operaţiunea de lichidare fiind terminată, soldul debitor al contului Lichidare, reprezintă suma realizată din lichidare, în numerar sau alte valori lesne de transformat în numerar.

Dacă valorile activului au fost lichidate pe preţul de estimaţiune, dacă sumele datorate de clienţi au fost încasate întregi şi dacă sumele plătite creditorilor, asemenea şi efectele de plată au fost lichidate pe valoarea întreagă, atunci soldul debitor al Cont Lichidare va corespunde exact cu Contul Capital din Bilanţ, adică capitalul lichidat este egal cu capitalul de lichidat.

Aceasta însă nu se întâmplă aproape niciodată. De regulă, capitalul lichidat este întotdeauna inferior sau superior capitalului de lichidat, adesea este însă inferior, pentrucă, lichidarea făcându-se într'un timp scurt, se caută să se ofere avantaje cumpărătorilor de mărfuri, iar debitorilor li se fac scăzăminte. Pasivul asemenea nu rămâne acelaş, mărindu-se cu interesele plătite şi micşorându-se cu scontul plăţilor anticipate.

Astfel că după lichidarea afacerii, cifrele de mai înainte devin:

| | | |
|---|---|---|
| Mărfuri. Lei 19.000 s'au vândut cu Lei | | 18.000 |
| Bani aflați la începerea lichidării, Lei | | 2.000 |
| Efectele comerciale lei 9.000 au produs lei un efect de lei 300 fiind insolvabil. | | 8.700 |
| Diverși clienți Lei 2.600, au produs lei | | 1.600 |
| Suma debitului contului Lichidare Lei | | 30.300 |
| Diverși creditori au primit Lei | 9.100 | |
| Efectele de plată s'au plătit la scad. | 2.000 | |
| Cheltueli de lichidare, lei | 500 | |
| Suma creditului contului în lichidare lei | | 11.600 |
| Soldul debitor Cont Lichidare, lei | | 18.700 |
| Capitalul de lichidat fiind lei | | 22.000 |
| Diferență în minus la lichidare, lei | | 3.300 |

Toate aceste operațiuni fiind trecute în registrul Cartea-Mare, conturile se balanseză fiind soldate prin Cont Lichidare; sau conturile: Cassă, Cont corente, Efecte publice, toate sau parte din ele, cari au solduri debitoare și reprezintă valoarea lichidată și conturile Capital, și Profit și Pierdere.

Contul Profit și Pierdere poate avea și sold debitor.

Lichidarea ajunsă aci, situațiunea se prezintă astfel:

| | |
|---|---|
| Capitalul Creditor cu lei | 22.000 |
| Cont Lichidare (cassa, cont curent, ef. publice) | 18.700 |
| Profitul și Pierderea în lichidare, diferență lei | 3.300 |

Făcându-se în jurnal articolul:

*Capital* la *Următori*.

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Profit și Pierdere în Lichidare,* | Sold. cont lei | | 3300 |
| *Cont Lichidare* | „ | „ „ | 18700 |
| | | Total lei | 22000 |

Fiind de lichidat o societate, înregistrarea suferă o mică modificare.

Se reduce mai întâi capitalul social cu paguba obținută din lichidare, sau se mărește cu câștigul, făcându-se acticolul:

*Profit și Pierdere în lichid.* la *Capital*, pentru câștig.

*Capital* la *Profit și Pierdere în lichid.* pentru pagubă.

După aceasta, mizele de fond fiind egale, se soldează contul capital, debitându-l, prin creditul contului fiecărui asociat, făcându-se articolul:

*Capital* la *Următori*

*Asoc. n/ A.* partea sa din capital lei

*Asoc. n/ B.* partea sa din capital lei

In fine, se face articolul

*Următori* la *Cont Lichidare.*

*Asoc. n/ A* Liberat partea sa din capital lei

*Asoc. n/ B.* Liberat partea sa din capital lei

Aceste înregistrări fiind trecute și în registrul Cartea Mare, toate conturile sunt soldate.

Societatea fiind pe acțiuni, se trece la creditul contului *„Acționari"*, partea din capital, fond de rezervă etc., cuvenite fiecărui acționar, cari se debitează proporțional cu partea cuvenită acțiunilor prezentate, cari se retrag.

Intreprinderea fiind o concesiune făcută unei societăți, lichidarea se reduce la retragerea acțiunilor și liberarea părții din capital, care se găsește la conturile Amortizarea acțiunilor, Fondul de rezervă, etc.

II

## Caz mai dificil de lichidare

Să presupunem că, fie prin moartea șefului întreprinderii sau administrației, fie prin dizolvarea unei societăți, sau pentru ori și care altă cauză, afacerile nu mai pot fi continuate.

Și neprezentându-se ocaziunea de a cedă casa de comerț, întreprinderea sau administrația în total, trebue a se proceda la lichidare prin realizarea activului și plata pasivului.

Realizarea datoriilor dela activ se pot face însă în următoarele moduri:

1) Persoanele în drept își împart activul prin bună înțelegere. Bine înțeles că în cazul acesta nu sunt minori între părtași.

2) Impărțirea se face prin tragere la sorți.

3) Se face vânzări la epoci favorabile și se împarte produsul.

Aceste 3 cazuri se pot prezenta la aceiași lichidare.

Să presupunem o societate între A. B. C., al cărei inventar a dat rezultatul următor:

*Activ*

1) Diverse fonduri de stat
2) Diverse lozuri cu prime.
3) Diverse acțiuni liberate
4) Diverse acțiuni neliberate
5) Devize străine
6) Efecte interne.
7) Cont curent al asociaților.

8) Debitori străini.
9) Debitori interni.
10) Debitori dubioși.
11) Mărfuri conf. inventarului
12) Bani, conform borderoului.

*Pasiv*

1) Creanțe diverse în străinătate.
2) Creanțe în țară.
3) Creditori în cont în străinătate.
4) Creditori în cont în țară.

Asociatul A., este însărcinat cu lichidarea societății.

1) Cei 3 asociați își împart în părți egale diversele fonduri de stat.

2) Lozurile, devizele străine și efectele interne le împart prin tragere la sorț.

3) Valorile active neîmpărțite se va căuta să fie vândute cât mai bine în interesul societății.

Pentru valorile activului se va face articolul.

*Următori* la *Cont Lichidare*, conturile valorilor active iar pentru pasiv se va face articolul.

*Cont Lichidare* la *Următori*, conturile pasivului.

Pentru partea fiecărui asociat se va face articolul:

*Capital* la *Următori*, contul fiecărui asociat.

La împărțirea valorilor prin bună înțelegere și prin tragere la sorț, se va face articolul de jurnal:

*Cont Lichidare* la *Următori*, conturile valorilor împărțite, și

*Următori* la *Cont Lichidare*, conturile asociaților.

La vânzarea diferitelor valori din inventar se va face înregistrarea în jurnal:

*Cont Lichidare* la *Următori*, conturile valorilor vândute, și

*Cassa* la *Cont Lichidare*, pentru numerarul incasat.

Pentru acoperirea creanțelor se va face înregistrarea:

*Următori* la *Cont Lichidare*, conturile acoperite.

și *Cont Lichidare* la *Cassă*, pentru suma liberată.

Pentru interesele datorate creditorilor se va face înregistrarea:

*Cont Lichidare* la *Următori*, conturile creditorilor.

Pentru cumpărările de efecte străine și remiterile făcute străinătății drept acoperire, se va face înregistrarea:

*Efecte asupra străinătății* la *Cassă*, și

*Următori* la *Efecte asupra străinătății*, conturile creditorilor.

Pentru dobândă, scont, diferență de curs, etc., se va face înregistrarea:

*Următori* la *Cont Lichidare*, conturile de rezultate cu solduri creditoare, rămase nesoldate, fiind un profit al lichidării, sau: *Cont Lichidare* la *Următori*, când au solduri debitoare, fiind un rezultat în defavoarea lichidării.

Sumele pe care lichidatorul le are de plătit se va înregistră:

*Cont Lichidare* la *Următori*, conturile creditoare, și

*Următori* la *Cassă*, pentru plata sumelor datorate de lichidator.

Pentru sumele plătite în numerar, capital rambursat în numerar, etc. se va face înregistrarea:

*Următori* la *Cassă*.

Diferențele din lichidare, provenite din vânzările în numerar, cari de regulă sunt în minus, se face înregistrarea:

*Cont Lichidare* la *Următori*, conturile de valori dela care provin diferențele.

Rezultatul defavorabil din lichidare se înregistrează la conturile asociaților, făcându-se articolul:

*Următori* la *Cont Lichidare*, debitori sunt asociați.

Lichidarea terminată, toate conturile sunt soldate, după care se procedează la închiderea lor.

---

BCU IAȘI / CONTABILITATEA

# PARTEA IV

## Controlul și Verificarea

### CAP. I

### Controlul

Controlul este măsura ce trebue să se ia ca contul aritmetic, statistic, sau contabil să prezinte cea mai mare siguranță de exactitate, ca să se preîntâmpine neajunsurile sau consecințele ce ar putea lua naștere din următoarele cauze:

1. Din neglijență
2. Din întrebuințarea de expediente;
3. Din neexperiența personalului.
4. Din incorectitudine;
5. Din reaua organizațiune administrativă sau contabilă.

Controlul este, putem zice: Paza bună ce trebue luată la organizațiunea contabilă pentru a se evita vreo primejdie din cauza registrelor.

Oricare ar fi cauza neexactității conturilor, când ea se caută să fie preîntâmpinată prin supravegherea unei persoane, mijlocul întrebuințat îl numesc *„Verificare"*, iar când pentru evitarea aceestor neexactități se întrebuințează ca mijloc stabilirea de raporturi între conturi și registre, îl numesc *„Control"*.

Acest control constă în egalarea sumelor provenite din contabilizarea faptelor contabile în diferite registre și în moduri diferite. Mai sunt însă și alte deosebiri între verificare și control.

Prin verificare răul se preîntâmpină prin faptul că se revine și se reconstitue operațiunea și înregistrarea.

Prin control răul se preîntâmpină prin stabilirea de raporturi opuse în 2 registre diferite sau la 2 conturi, sub nume diferit.

Faptul acesta este tot o revenire asupra operațiunilor sau înregistrărilor, însă, verificarea se face prin revenirea unei alte

persoane, când este mai eficace, sau de aceiași persoană, când este mai puțin eficace; iar controlul se face prin revenirea altui registru sau altui cont, care reprezintă mult mai mare siguranță. A înregistra de 2 ori și a face aceiași greșeală sau a trece peste aceiași eroare, este mult mai de neadmis.

Pentru mai multă precizare: Verificarea face mai mult parte din organizațiunea administrativă, pe când controlul din organizațiunea contabilă.

Așa că sistemul de contabilitate în partidă simplă nu prezintă nici un control; iar la sistema de contabilitate în partidă mixtă controlul nu este serios, pentrucă la trecerea operațiunilor în registre nu se stabilește raporturi cu cele trecute la conturi. Asemenea și între operațiunile trecute în registre.

Controlul este o caracteristică, un element distinctiv al metodului de contabilitate în partidă dublă.

Cum însă sistemul de contabilitate în partidă dublă are mai multe metoade, fiecare metod își are stabilit modul său de control. Tot asemenea și modalitățile au ca parte caracteristică, pe lângă dispoziționea registrelor și modul de înregistrare diferit și un control deosebit.

Modalitățile fiind de regulă o modificare a metodului, cari nu atinge principiile și regulile generale, nu voiu insista decât asupra controlului ce se stabilește prin sistemul de contabilitate în partidă dublă și apoi de controlul metoadelor sistemului în partidă dublă.

## Controlul stabilit prin sistemul de contabilitate în partidă dublă

Sistemul de contabilitate în partidă dublă având ca principiu fundamental:

A debita contul care primește, și

A credita contul care dă, în acelaș timp, urmează că controlul se bazează pe ecuația matematică:

Debitul = Creditul; de unde urmează că:

Totalul conturilor debitoare = Totalul conturilor creditoare, care constitue: Balanța de verificare, controlul înregistrărilor.

Dacă se are în vedere soldurile conturilor, avem:

Totalul soldurilor conturilor debitoare = Totalul soldurilor conturilor creditoare care constitue: Balanța de situațiune, stabilirea situațiunei conturilor.

Iată cum se stabilește controlul:

Fiecare parte a ecuațiunii este formată din mai multe conturi, adică:

$$A + B + C + D \text{ (Debitul)} = E + F + G + H \text{ (Creditul)}$$

Nu numai atât, dar fiecare termen poate fi ridicat la diferite puteri și atunci îni se prezintă ecuațiunile:

$$A \text{ Debit} = E \text{ Credit}$$
$$A^2 \text{ Debit} = E + F \text{ Credit}$$
$$A^3 \text{ Debit} = E + F + G \text{ Credit etc.}$$

sau:

$$A + B \text{ Debit} = E^2 \text{ Credit}$$
$$A + B + C \text{ Debit} = E^3 \text{ Credit}$$

sau:

$$A + B + C \text{ Debit} = E + F + G \text{ Credit}$$

Dacă lipsește un termen al uneia din cele două părți ale ecuațiunii, atunci însă nu mai este egalitate:

$$A^2 \text{ Debit} = E (+F) \text{ Credit}$$
$$A (+B) \text{ Debit} = E^2 \text{ Credit}$$

Egalitatea există însă dacă în locul termenului care lipsește se ridică la o putere egală termenul existent, adică:

$A^2$ Debit $= E (+F)$ Credit sau $A^2$ Debit $= E^2$ Credit

De aci se vede că egalitatea există, dacă un termen al părții din ecuațiune, care cuprinde mai mulți termeni, este înlocuit prin ridicarea termenului nou la o putere egală cu partea din ecuațiune care lipsește.

Pentru o mai bună înțelegere voiu reprezinta prin sume, fiecare termen din cele două părți ale ecuațiunei.

A Debit = 1000; B Debit = 1000; E Credit = 1000, F Credit = 1000

Astfel evaluat fiecare termen al ecuațiunii, vom avea:

A (Debit) 1000 = 1000 E (credit)
$A^2$ (Debit) 2000 (1000 + 1000) = E (credit) 1000 + 1000 F (credit)
A (Debit 1000 + 1000 B (Debit = $E^2$ (credit) 2000 (1000 + 1000)
$A^2$ (Debit) 2000 = E (credit) 1000 + 1000 F (credit)
A (Debit) 1000 + 1000 B (Debit) = $E^2$ (credit) 2000
$A^2$ (Debit) 2000 = $E^2$ (credit) 2000 (in loc de E 1000 + 1000 F).
$A^2$ (Debit) 2000 (in loc de 1000 A + B 1000) = $E^2$ (credit) 2000

Din toate aceste ecuațiuni și egalități se vede că prin trecerea unei sume la 2 conturi, odată la debit și altă dată la credit, se controlează numai înregistrarea, iar nu și contul, pentrucă, după cum am arătat mai sus, când părțile ecuațiunei se compun din mai mulți termeni, se poate înlocui un termen prin ridicarea în plus a termenului rămas, la o putere egală cu termenul lăsat pe din afară.

Prin urmare conturile cari compun astfel de ecuațiuni, la facerea Balanței de verificare, ne dă egalitatea Debitului cu a

Creditului, însă soldurile corespunzătoare acestor conturi, din Balanța de situațiune, ne dă o situațiune falșă, pentrucă soldul sau o parte a soldului unui cont este trecut la soldul altui cont; iar pentru a avea situațiunea adevărată, este nevoie să facem verificarea contului, adică să revenim asupra înregistrărilor și să facem corectarea erorii.

Pentru aceasta este nevoie să se stabilească controlul între registre; iar nu numai între conturi, prin egalarea înregistrărilor operațiunilor dintre registre.

Prin aceasta se constată buna organizațiune contabilă și superioritatea metodului sau modalității întrebuințate.

O organizațiune contabilă este cu atât mai bună și un metod sau modalitate, este cu atât mai superior, cu cât ne oferă mijloace mai sigure pentru evitarea erorilor de înregistrare, constatarea lor, cât și controlul conturilor pentru a puteà avea situațiunea lor exactă.

Cu modul acesta nu se aduce atingere raporturilor ce se stabilesc între conturi și nici părței statistice care este mijlocul de a face investigațiunile necesare întreprinderii sau administrației.

Sunt însă și conturi a căror situațiune exactă este mai ușor de a se stabilì prin verificarea lor, cum sunt Conturile curente și de persoane, conturi individuale. Aceste conturi din cauza varietății felurilor de operațiuni ce pot cuprinde, și din cauză că sunt foarte numeroase, situațiunea lor exactă este mult mai greu a se stabilì prin controlul între conturi sau registre, de aceea se preferă verificarea lor, cu diferitele acte și cu corespondența dintre părți.

Pentru Conturile curente speciale, cum sunt de ex.: conturile curente de scont, Conturile curente cu gaj, etc., cari cuprind câte un fel de operațiuni, se poate constata situațiunea lor exactă și prin stabilirea de raporturi cu celelalte conturi, adică prin „Control".

Iată acum și câteva teorii în privința stabilirei controlului. Astfel avem:

H. Lefèvre în „*La comptabilité théorique et pratique*" arată teorema fundamentală a ținerii registrelor, una din elementele primordiale ale stabilirii controlului în sistema de contabilitate în partidă dublă

Astfel avem:

### 1) *Contabilitatea a 2 contabili*

### *Casierul* și *Contabilul*

Să presupunem că la 10 Iulie, casierul primește dela A. lei 5000; dela B. lei 4000; dela C. lei 3000, din care

la 12 Iulie, B. retrage lei 2000; la 15 A. lei 3000; iar la

A. — Casierul va înregistra:

*Intrări (Incasări)* **Registrul de Cassă** *(Plăți) Eșiri*

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 10 | La A. Lei . . . | 5000 | — | Iul. | 12 | Prin B. Lei . . . | 2000 | — |
| | | „ B. „ . . . | 4000 | — | „ | 15 | „ A. „ . . . | 3000 | — |
| | | „ C. „ . . . | 3000 | — | „ | 25 | „ C. „ . . . | 1000 | — |
| | | Total . | 12000 | — | | | | 6000 | — |

B. — Contabilul va înregistra în registrele analitice:

*Debit* A. *Credit*

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 15 | La Cassă . . . | 3000 | — | Iul. | 10 | Prin Cassă . . . | 5000 | — |

B.

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 12 | La Cassă . . | 2000 | — | Iul. | 10 | Prin Cassă . . . | 4000 | — |

C.

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 23 | La Cassă . . | 1000 | — | Iul. | 10 | Prin Cassă . . . | 3000 | — |

## Controlul

| *Casierul* | | *Contabilul* | |
|---|---|---|---|
| Incasări: A. Lei . . . . . | 5000 | Credit: A. Lei . . . . . | 5000 |
| B. „ . . . . . | 4000 | B. „ . . . . . | 4000 |
| C. „ . . . . . | 3000 | C. „ . . . . . | 3000 |
| Total . . | 12000 | Total . . | 12000 |
| Plăți: A. Lei . . . 3000 | | Debit: A. Lei . . . 3000 | |
| B. „ . . . 2000 | | B. „ . . . 2000 | |
| C. „ . . . 1000 | 6000 | C. „ . . . 1000 | 6000 |
| Intrat in plus lei . | 6000 | *Situația.* Sold creditor lei . . | 6000 |

# Contabilitatea sintetică

## Jurnalul

Pag. 1

| | | |
|---|---|---|
| 10 Iul. | | |
| *Cassa* la | | |
| Incasat azi dela următ. persoane . . . . . | 12000 — | |
| *Diverşi creditori* | | |
| A. Lei 5000 | | |
| B. „ 4000 | | |
| C. „ 3000 | | 12000 — |
| Report. | 12000 — | 12000 — |

Pag. 2

| | | |
|---|---|---|
| Report | 12000 — | 12000 — |
| 12 Iul. | | |
| *Cassa.* Plătit azi | | 2000 — |
| *Div. cred.* B, retras lei | 2000 — | |
| 15 Iul. | | |
| *Cassa.* Plătit azi | | 3000 — |
| *Div. cred.* A, retras lei | 3000 — | |
| 23 Iul. | | |
| *Cassa.* Plătit azi | | 1000 — |
| *Div. cred.* C, retras lei | 1000 — | |
| Total . | 18000 — | 18000 — |

## Cartea-Mare

1 *Debit* **Cassa** *Credit* 1

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 10 | La Div. cred. | 1 | 12000 — | | Iul. | 12 | Prin Div. cred. | 2 | 2000 — | |
| | | | | | | „ | 15 | „ „ „ | 2 | 3000 — | |
| | | | | | | „ | 23 | „ „ „ | 2 | 1000 — | 6000 — |

2 *Debit* **Diverşi Creditori** *Credit* 2

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 12 | La Cassă | 2 | 2000 — | | Iul. | 10 | Prin Cassă | 1 | 12000 — | |
| „ | 15 | „ „ | 2 | 3000 — | | | | | | | |
| „ | 23 | „ „ | 2 | 1000 — | 6000 — | | | | | | |

## BALANŢA

23 Iulie

| | | Controlul | | Situaţiunea | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | D. | C. | D. | C. |
| 1 | Cassa . . . . . | 12000 — | 6000 — | 6000 — | |
| 2 | Diverşi creditori . . . . . | 6000 — | 12000 — | | 6000 — |
| | | 18000 — | 18000 — | 6000 — | 6000 — |

## 2) *Contabilitatea a 3 contabili*

### *Portofolierul — Casierul — Contabilul*

La 25 Iulie, A. depune în contul său suma de lei 10.000.

La 5 August D. prezintă la scont un efect de lei 4500 scad. 2 luni, scontul fiind 45 lei, iar netul în numerar lei 4455.

La 10 Aug. B. trimete 2 ef. conf. bord. în val. nom. de lei 5000, scont 25, netul trecut la cont, lei 4975.

A. *Portofolierul va înregistra:*

*Intrări* — **Registrul efect. scontate** — *Eșiri*

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Aug. | 5 | La Cassă D. | 4500 | — | | | | | | | |
| „ | 10 | „ Cont cor. A. | 5000 | — | | | | | | | |
| | | Total . | 9500 | — | | | | | | | |

B. *Casierul va înregistra:*

*Incasări* — **Registrul de Cassă** — *Plăți*

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 25 | La cont cor. A. | 10000 | — | | | Aug. | 5 | Prin Efecte scontate . . . . | 4500 | 4455 | — |

C. *Contabilul va înregistra:*

*Debit* — **Registrul efect. scontate** — *Credit*

| | | | Coloane Creditoare | | | | | | | Coloane Debitoare | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Scont. | | Ct. cr. | | Cassa | | | Scont. | | Ct. cr. | | Cassa | |
| Aug | 5 | La Cassă | 45 | — | — | — | 4455 | — | 4500 | — | | | | | |
| „ | 10 | La cont cor. B. | 25 | — | 4975 | — | — | — | 5000 | — | | | | | |
| | | Total . | 70 | — | 4975 | — | 4455 | — | 9500 | — | | | | | |

## Registrul de Cassă

*Debit* — *Credit*

| | | | Coloane Creditoare | | | | | | | Coloane Debitoare | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Beneficiu | | Cont. Cor. | | Efecte | | | | Beneficiu | | Cont cor. | | Efecte | |
| Iul. | 25 | La Cont corent A. | — | — | 10000 | — | — | — | 10000 — | Aug. 5 | Prin Efecte scontate . | 45 | — | — | — | 4500 — | 4455 — |

## Registrul de Scont şi Beneficiu div.

*Debit* — *Credit*

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Aug. | 5 | Prin Efecte scontate . . . . . | 45 | — |
| „ | 10 | „ „ „ . . . . . | 25 | — |

## Registrul de Conturi Corente

*Debit* — *Credit*

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Iulie | 25 | Prin Cassa A. . . . . | 10000 | — |
| Aug. | 10 | „ Efecte Scontate B. . . . . | 4975 | — |

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IAȘI CENTRALA UNIVERSITARĂ BIBLIOTECA

## Controlul.

| | | Total | Intrări | Eșiri | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| A. — *Portofolierul* | | | | | |
| Intrări: | D. | | 4500 | | |
| | B. | | 50 0 | | |
| Total | | 9500 | | | |
| B. — *Casierul* | | | | | |
| Încasări | A. | 10000 | | | |
| Plăți | D. | | | 4455 | |
| Total | | 10000 | | | 4455 |
| Total . . | | | 1950. | 4455 | Total |

C. — *Contabilul*

| | | Total | Deb. | Cred. | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| Registr. ef. scont. | Debit | | 9500 | | |
| Total | | 9500 | | | |
| Registr. de Cassă | Debit | | 10000 | | |
| | Credit | | | 4455 | |
| Total | | 10000 | | | 4455 |
| | | 19500 | 19500 | 4455 | 4455 |
| Registru de Scont | Credit | | | 70 | |
| Registr. Cont corente | | | | | 70 |
| | A. Credit | | | 10000 | |
| | B. „ | | | 4975 | 14975 |
| | | 19500 | 19500 | 19500 | 19500 |

### *Situațiunea.*

A. — *Portofolierul:*

Intrări . . 9500

B. — *Casierul:*

Încasări . . 5545 Total 15045

C — *Contabilul:*

| | | |
|---|---|---|
| Registr. ef. scont. | | |
| | Debit . . | 9500 |
| Registr. de Cassă | „ . . | 5545 |
| Registrul de Scont Credit | | 70 |
| Registrul de Conturi corente | | 14975 |
| Total . . | 15045 | 15045 |

# Contabilitatea sintetică

## Jurnalul

Pag. 1

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 25 Iulie | | |
| 2 | *Cassa* | | |
| | Incas. dela A. în suma | 10000 — | |
| 3 | *Cont Cor.* | | |
| | A. trecut ct. . . . . | | 10000 — |
| | 25 Aug. | | |
| 1 | *Efecte scontate* | | |
| | Scont de la D-l D. 1 ef. conf. bord. lei . . . | 4500 — | |
| | şi dat: | | |
| 2 | *Cassa* pl. D. lei | | 4455 — |
| 4 | *Scontul*, scont . | | 45 — |
| | Report . . | 14500 — | 14500 — |

Pag. 2

| | | | |
|---|---|---|---|
| | Report . . | 14500 — | 14500 — |
| | 10 Aug. | | |
| 1 | *Efecte scontate* | | |
| | Scontat dela D-l A. 1 ef. conf. bord. lei . . . | 5000 — | |
| 3 | *Cont. corente* | | |
| | A. trecut în cont | | 4975 — |
| 4 | *Scontul*, scont . | | 25 — |
| | Total . . | 19500 — | 19500 — |

## Cartea-Mare

1 *Debit* — **Efecte scontate** — *Credit* 1

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Aug. | 5 | La diverşi . . . | 1 | 4500 — | | | |
| | 10 | „ „ . . . | 2 | 5000 — | 9500 — | | |

2 *Debit* — **Cassa** — *Credit* 2

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 25 | La cont cor. A. | 1 | 10000 — | | Aug. | 5 | Prin ef. scont. | 1 | 4455 — | |

3 *Debit* — **Cont. corente** — *Credit* 3

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Iul. | 25 | Prin cassa A. | 1 | 10000 — | |
| | | | | | | Aug. | 10 | „ ef. scont. B. | 2 | 4975 — | 14975 — |

4 *Debit* — **Scontul** — *Credit* 4

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Aug. | 5 | Prin ef. scont. | 1 | 45 — | |
| | | | | | | | 10 | „ „ „ | 2 | 25 — | 70 — |

BCU IAŞI / CENTRALA UNIVERSITARĂ

| | Balanța 10 August | Controlul | | Situația | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | D. | C. | D. | C. |
| 1 | Efecte scontate . . . . . | 9500 — | — — | 9500 — | |
| 2 | Cassa . . . . . | 10000 — | 4455 — | 5545 — | |
| 3 | Conturi corente . . . . . | | 14975 — | | 14975 — |
| 4 | Scontul . . . . . | | 70 — | | 70 — |
| | Total . . | 19500 — | 19500 — | 15045 — | 15045 — |

### 3) *Contabilitatea a 4 contabili*

*Magazinerul — Portofolierul — Casierul — Contabilul*

La 25 Iulie, A. depune în contul său suma de lei 10,000.

La 5 August, D. prezintă la scont un efect de lei 4500. scad. 2 luni. scontul fiind 45 lei; iar netul în numerar lei 4455.

La 10 August, B. trimete 2 ef. conf. bord. în val. nom. de lei 5000, scont 25, netul trecut la cont lei 4975.

La 15 August. Cumpărat dela E. div. mărf. conf. fact. și plătit cassa lei 3000.

La 20 August. Cumpărat dela F. div. mărf. conf. fact., plata 3 l., trecut în cont lei 2000

La 25 August. Vândut la diverși mărfuri cu b. g. în val. de lei 250.

La 30 Sept. Negociat 1 efect lei 4500 scad. 1 lună, scont 22,50, și încasat netul de lei 4477,50.

BCU IAȘI / CENTRUL DE STUDII BIBLIOTECONOMICE

A. — Magazinerul va înregistra:

**Registrul de Mărfuri**

| *Intrat* | | | | *Eșit* | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Aug. 15 | La Cassa fact. E. . . . . | 3000 — | | Aug. 25 | Prin Cassa diver și. . . . . | 250 — | |
| „ 20 | „ Cont. cor. fact. F. . . . . | 2000 — | | | | 250 — | |
| | | 5000 — | | | | | |

B. — Portofolierul va înregistra:

**Registrul ef. de primit**

| *Intrat* | | | | *Eșit* | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Aug. 15 | La Cassă . . . . . | 4500 — | | Sept. 5 | Prin Cassa . . . . . | 4500 — | |
| „ 10 | „ Cont cor. B.. . . . . | 5000 — | | | | 4500 — | |
| | | 9500 — | | | | | |

C. — Casierul va înregistra:

**Registrul de Cassă**

| *Incasări* | | | | | *Plăți* | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie 25 | La Cont. cor. A.. . . . . | 10000 | — | | Aug. 5 | Prin Ef. de primit . . . . . | 4455 | — |
| Sept. 5 | „ Ef. de prim't . . . . . | 4477 | 50 | | „ 15 | „ Mărfuri . . . . . | 3000 | — |
| | „ Mărfuri . . . . . | 250 | — | | | | 7455 | — |
| | | 14727 | 50 | | | | | |

BCU IAȘI CENTRU UNIVERSITY LIBRARY

D. — Contabilul va înregistra:

## Registrul de Mărfuri

*Debit* — *Credit*

| | | | Coloane debitoare | | | | | | | Coloane creditoare | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Scont | | Ct. cr. | | Efecte | | Cassa | | Scont | | Ct. cr. | | Efecte | | Cassa | |
| Aug. | 15 | La Cassa fact. E. | — | — | — | — | — | — | 3000 — | | | | | | | | | |
| „ | 20 | „ Cont. cor. fact. T. | — | — | 2000 | — | — | — | — — | 2000 — | | | | | | | | |
| | | | — | — | 2000 | — | — | — | 3000 — | 5000 — | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | Aug. | 25 | Prin Cassa diverși | — | — | — | — | — | 250 — | 250 — |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | 250 — |

## Registrul Ef. de primit

*Debit* — *Credit*

| | | | Coloane debitoare | | | | | | | Coloane creditoare | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Scont | | Ct. cr. | | Mărf. | | Cassa | | Scont | | Ct. cr. | | Mărf. | | Cassa | |
| Aug. | 5 | La Cassă | 45 | — | — | — | — | — | 4455 — | 4500 — | | | | | | | | |
| „ | 7 | „ Ct. crt. B. | 25 | — | 4975 | — | — | — | — — | 5000 — | | | | | | | | |
| | | | 70 | — | 4975 | — | — | — | 4455 — | 9500 — | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | Sept. | 5 | Prin Cassa | 22 | 50 | — | — | — | — | 4477 50 | 4500 — |
| | | | | | | | | | | | | | | 22 | 50 | — | — | — | — | 4477 50 | 4500 — |

## Registrul de Cassă

*Debit* — *Credit*

| | | | Coloane debitoare | | | | | | | | Coloane creditoare | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Benef. | | Ct. cr. | | Mărf. | | Efecte | | | | Benef. | | Ct. cr. | | Mărf. | | Efecte | | |
| Iulie | 25 | La Cont crt. A. | — | — | 10000 | — | — | — | — | — | 10000 — | | | | | | | | | | |
| Aug. | 25 | „ Mărfuri | — | — | — | — | 250 | — | — | — | 250 — | | | | | | | | | | |
| Sept | 5 | „ Ef. de prim. | — | — | — | — | — | — | 4500 | — | 4477 50 | | | | | | | | | | |
| | | | — | — | 10000 | — | 250 | — | 4500 | — | 14727 50 | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | Aug. | 5 | Prin Ef. de primit | 45 | — | — | — | — | — | 4500 — | 4455 — |
| | | | | | | | | | | | | „ | 15 | „ Mărfuri | — | — | — | — | 3000 | — | — — | 3000 — |
| | | | | | | | | | | | | | | | 45 | — | — | — | 3000 | — | 4500 — | 7455 — |

## Registrul de Benef. şi pagube

| Debit | | | | | Credit | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Sept. | 5 | La Ef. de primit | 22 | 50 | Aug. | 5 | Prin Ef. de primit | 45 | — |
| | | | 22 | 50 | „ | 10 | „ „ „ „ | 25 | — |
| | | | | | | | | 70 | — |

## Registrul de Cont corente

| Debit | | | | | Credit | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Aug. | 10 | Prin Ef. de primit B. | 4975 | — |
| | | | | | Iulie | 25 | „ Cassa A. | 10000 | — |
| | | | | | | | | 14975 | — |

## Diverşi Furnizori

| Debit | | | | | Credit | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Aug. | 20 | Prin Mărfuri F. | 2000 | — |
| | | | | | | | | 2000 | — |

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Controlul

| A. — *Magazinerul* | | Total | Intr. | Eşiri | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| Intrări | E. | | 3000,— | | |
| | F. | | 2000,— | | |
| | Total | 5000— | | | |
| Eşiri | | | | 250 | |
| | Total | | | | 250 |
| B. — *Portofolierul* | | | | | |
| Intrări | C. | | 4500,— | | |
| | B. | | 5000,— | | |
| | Total | 9500— | | | |
| Eşiri | D. | | | 4500 | |
| | Total | | | | 4500 |
| C. — *Casierul* | | | | | |
| Incasări | A. | | 10000,— | | |
| | B. g. | | 250,50 | | |
| " | D. | | 4477,— | | |
| " | Total | 14727,5 | | | |
| Plăţi | D. | | | 7455 | |
| | Total | | | | 7455 |
| | | 29227,50 | 29227.50 | 12205 | 12205 |

| D. — *Contabilul* Total | | D. | C. | Total |
|---|---|---|---|---|
| Registrul de mărfuri | D. | 5000— | | |
| Total . | 5000 | | | |
| | C. | | 250 | |
| Total . | | | | 250 |
| Registr. Efecte de primit | D. | 9500,— | | |
| Total . | 9500 | | | |
| | C. | | 4500 | |
| Total . | | | | 4500 |
| Registr. de Cassă | D. | 1472 ,50 | | |
| Total . | 14727,50 | | | |
| | C. | | 7455 | |
| Total . | | | | 7455 |
| | | 29227,50 | 12205 | 12205 |
| Registrul Beneficiu şi pag. | D. | 22,50 | | |
| Total . | 22,50 | | | |
| | C. | | 70 | |
| Total | | | | 70 |
| Registrul Cont Cor. B. C. | | | 14975 | 14975 |
| Registrul Furnizorilor C. | | | 2000 | 2000 |
| | | 29250,— | 29250 | 29250 |

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

## *Situațiunea.*

| | | | |
|---|---|---|---|
| A — *Magazinerul,* | Intrări . . . . . | | 4750,— |
| B — *Portofolierul,* | „ . . . . . | | 5000,— |
| C. — *Cassierul,* | „ . . . . . | | 7272,50 |
| | | Intrări | 17022,50 |

### D. — *Contabilul*

| | | | |
|---|---|---|---|
| Registrul de mărfuri . . | Debit . | 4750.— | |
| Registrul Efe t. de primit . | „ . . | 5000,— | |
| Registrul de Cassă . . . | „ . . | 7272,50 | |
| Registrul Benficiu și pag. | Credit . | | 47,50 |
| Registrul Cont Cor. . . . | „ . . | | 14975,— |
| Registrul Furnizorilor. . . | „ . . | | 2000,— |
| | | 17022,50 | 17022,50 |

Totalul din Balanța de Situație a conturilor din C. M., pag. 319.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

# Contabilitatea sintetică

## Jurnalul

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 25 Iulie | | |
| 1 | *Cassa.* Primit în numerar lei . . . . . | 10000 — | |
| 2 | *Cont. corente.* — A. | | |
| | Depus în numerar lei . . . . . | | 10000 — |
| | 5 August | | |
| 3 | *Efecte de primit.* Scont. 1 ef. scad. 2 luni lei . . | 4500 — | |
| 1 | *Cassa.* Plătit d-lui D. în numerar lei | | 4455 — |
| 4 | *Benef. și pagube.* Scontul lei . . . . | | 45 — |
| | 10 detto | | |
| 3 | *Efecte de primit.* Scont 2 ef. conf. bord. lei . . . | 5000 — | |
| 2 | *Cont. corente.*—B. | | |
| | Trecut în cont val. netă a bord. sc. | | 4975 — |
| | *Benef. și pagube.* Scontul lei . . . . | | 25 — |
| | 15 August | | |
| | *Mărfuri.* Cump. dela E. div. mărf. conf. fact. . | 3000 — | |
| | *Cassa.* Plătit E. val. fact. de azi . | | 3000 — |
| | 20 detto | | |
| 5 | *Mărfuri.* Cump. dela F. div. mărf. conf. fact. | 2000 — | |
| 6 | *Diverși Furnizori.* F. | | |
| | Trecut în cont val. fact. lei . . . | | 2000 — |
| | 25 detto | | |
| 1 | *Cassa.* Incas. din vânz. de azi cu b. g. lei . . | 250 — | |
| 5 | *Mărfuri.* Val. mărf. vând. azi . . . | | 250 — |
| | 5 Sept. | | |
| 1 | *Cassa.* Incasat netul ef. negociat azi lei . . . . | 4477 50 | |
| 4 | *Benef. și pagube.* Scont ef. negociat . . . . . | 22 50 | |
| 3 | *Efecte de primit.* | | |
| | Scos din portof. ef. negociat azi le | | 4500 — |
| | | 29250 — | 29250 — |

NB. — Lei 29250 debit și credit, totalul registrelor analitice pag. 315 și totalul din Balanța conturilor din C. M., pag. 319.

# Cartea-Mare

## 1 Cassa

*Debit* — *Credit* 1

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 25 | La cont. cor. | 1 | 10000 | — | | | Aug. | 5 | Prin ef. de pr. | 1 | 4455 | — | | |
| Aug. | 25 | „ mărfuri | 1 | 250 | — | 10250 | — | „ | 15 | „ mărfuri | 1 | 3000 | — | 7455 | — |
| Sept. | 5 | „ ef. de pr. | 1 | 4477 | 50 | 14727 | 50 | | | | | | | | |

## 2 Cont. corente

*Debit* — *Credit* 2

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | Iul. | 25 | Prin cassa A. | 1 | 10000 | — | | |
| | | | | | | | | Aug. | 10 | „ ef. de pr. B. | 1 | 4975 | — | 14975 | — |

## 3 Efecte de primit

*Debit* — *Credit* 3

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Aug. | 5 | La Diverşi | 1 | 4500 | — | | | Sept. | 5 | Prin Diverşi | 1 | 4500 | — | | |
| „ | 10 | „ „ | 1 | 5000 | — | 9500 | — | | | | | | | | |

## 4 Benef. şi pagube

*Debit* — *Credit* 4

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Sept. | 5 | La Ef. de pr. | 1 | 22 | 50 | | | Aug. | 5 | Prin Ef. de pr. | 1 | 45 | — | | |
| | | | | | | | | „ | 10 | „ „ | 1 | 25 | — | 70 | — |

## 5 Mărfuri

*Debit* — *Credit* 5

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Aug. | 15 | La cassă | 1 | 3000 | — | | | Aug. | 25 | Prin cassă | 1 | 250 | — | | |
| „ | 20 | La Div. furniz. | 1 | 2000 | — | 5000 | — | | | | | | | | |

## 6 Diverşi Furnizori

*Debit* — *Credit* 6

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | Aug. | 20 | Prin Mărf. F. | 1 | 2000 | — | | |

BCU Cluj / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

| No. pag. | BALANȚA 5 Septembrie | Controlul | | | | Situația | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Total D. | | Total C. | | Sold D. | | Sold C. | |
| 1 | Cassa | 14727 | 50 | 745 | — | 7272 | 50 | | |
| 2 | Conturi corente | — | — | 14975 | — | | | 14975 | — |
| 3 | Efecte de primit | 9500 | — | 4500 | — | 5000 | — | | |
| 4 | Benef. și pagube | 22 | 50 | 70 | — | | | 47 | 50 |
| 5 | Mărfuri | 5000 | — | 250 | — | 4750 | — | | |
| 6 | Diverși Furnizori | — | — | 2000 | — | | | 2000 | — |
| | | 29250 | 00 | 29250 | — | 17022 | 50 | 17022 | 50 |

Controlul, după cum se evde, se stabilește prin egalarea coloanelor din registrele între cari se face controlul.

Egalarea constă din câte o singură sumă sau din totalizarea mai multor sume din registre deosebite.

Din cele expuse mai înainte se poate deduce

1) Prin punerea în ecuație a înregistrărilor se controlează numai înregistrarea, iar nu și contul, mai cu seamă, subdiviziunile de cont, deoarece controlul se stabilește între totaluri.

2) Prin stabilirea de raporturi între registre și conturi se face atât controlul înregistrărilor cât și controlul registrelor și conturilor.

3) Prin stabilirea de raporturi între registrele diferiților agenți contabili și contabilitate se controlează nu numai fiecare agent contabil, ci și faptele contabile dintre agenți.

4) Controlul trebue stabilit în ordinea înregistrărilor:

*a)* Intre diferitele acte sau documente comerciale: facturi, borderouri, scrisori etc., și registrele agenților contabili.

*b)* Intre registrele agenților contabili și registrele din contabilitatea analitică.

*c)* Intre registrele din contabilitatea analitică și Jurnalul sintetic.

*d)* Intre jurnalul sintetic și Cartea-Mare.

*e)* Intre registrele auxiliare și registrul secundar saŭ principal de care depinde.

Controlul dintre Acte sau documente și registrele agenților contabili, cum și registrele analitice ale contabilității, se stabilește prin trecerea în registrele respective tot după acelaș act sau document.

Controlul dintre registrele agenților contabili și registrele analitice ale contabilității se stabilește prin egalarea totalurilor registrelor; iar fiecare fel de operațiune prin înregistrarea în coloane aparte după felul lor, atât în registrele agenților contabili, cât și în registrele analitice ale contabilității.

Controlul între registrele analitice și sintetice ale contabilității se stabilește prin totalizarea înregistrărilor pe zile, săptămânal, bilunar, lunar, etc.

5. Controlul conturilor din Cartea mare sintetică se stabilește făcându-se separat Balanța de verificare și de situațiune, când este aplicat metodul Jurnal-unic sau Centralizator, sau totalizându-se coloanele, când este aplicat metodul Jurnal-Cartea mare sau Logismografic.

6. Controlul Subdiviziunilor de conturi se face făcându-se Balanța de verificare și de situațiune și confruntându-se totalurile sau soldul lor, cu totalurile sau soldul contului general corespunzător.

## Controlul prin Balanță

In contabilitate prin Balanță se înțelege controlul conturilor prin egalarea celor două părți ale sale, adică:

*Debitul = Creditul.*

Dacă această egalare provine din operațiunile trecute la cont, atunci contul se numește că este balanțat.

Egalitatea fiind stabilită între Debitul și Creditul contului, urmează că și totalul conturilor debitoare să fie egal cu totalul conturilor creditoare, adică: *Totalul cont. debit. = Totalul cont. creditoare.*

Totalul conturilor debitoare este însă totalul operațiunilor debitoare din registrul jurnal sintetic sau centralizator; iar tolalul conturilor creditoare este totalul operațiunilor creditoare.

Prin urmare, prin Balanța conturilor, odată cu controlul conturilor din Registrul Cartea Mare se mai stabilește și controlul registrului Cartea-Mare cu Registrul Jurnal.

In registrul Cartea-Mare sunt însă și Conturi balanțate sau soldate (fără sold), ceeace ar urma ca la facerea balanței conturilor când voim să controleze și Jurnalul sintetic sau centralizator trebue să cuprindem și conturile balanțate

Faptul acesta ar face însă ca Balanța conturilor să fie un tablou cam mare și fără nici un folos, cuprinzând și conturile balanțate.

La stabilirea controlului între diferite registre am arătat însă că:

*Registrele Agenților = Registrele Analitice din contabil.*

*Registrele Analitice din contabil = Registru Jurnal centralizator.*

*Registrul Jurnal centralizator = Registrul Cartea-Mare-centralizătoare.*

prin urmare

*Registrul Cartea-Mare, centralizatoare = Registrele Analitice din contabilitate.*

La stabilirea situației Registrelor Agenților și Registrelor Analitice din contabilitate, s'a mai stabilit că:

*Soldul Registrelor Analitice.—Soldul Registrelor agenților.*

De aci deducem că:

*Soldul conturilor din Registrul Cartea-Mare, centralizatoare = Soldurile Registrelor Analitice din contabilitate* sau *Registrele Agenților.*

Fiind stabilite aceste egalități, urmează că prin facerea Balanței conturilor nu este nevoie să se stabilească și controlul Jurnalului centralizat cu Cartea-Mare centralizatoare, facând totalizarea debitelor și creditelor conturilor din Cartea-Mare, ci numai soldul conturilor debitoare și creditoare, mai cu seamă că controlul dintre Jurnal și Cartea-Mare nu ne dă proba exactității conturilor, ci numai proba înregistrărilor operațiuniior.

Prin urmare, făcând totalizarea coloanei debitoare și coloanei creditoare, aceasta se face pentru stabilirea controlului între Regisetrele Analitice din contabilitate cu Registrul Jurnal centralizator sau sintetic din contabilitatea generală; iar pentru controlul Registrului Cartea Mare se face Balanța soldurilor conturilor

Alții, în loc să stabilească controlul între Registrul Jurnal și Registrul Cartea Mare, prin totalizarea coloanelor, ceeace ar necesita și înscrierea conturilor balanțate în Balanța conturilor, stabilește controlul operațiunilor bilunar sau lunar

Alții stabilesc acest control făcând Balanța soldurilor conturilor înainte de a face controlul cu soldul registrelor analitice, adică mai întâi face Balanța de solduri a conturilor și dacă totalurile sunt egale o consideră ca definitivă și numai după aceasta face controlul cu soldul Registrelor Analitice sau Registrele Agenților

Aceasta face însă să se strecoare multe erori la trecerea dintr'un registru într'altul; iar pentru găsirea lor să trebuiască un timp dublu și triplu, decât cel ce s'ar fi întrebuințat la prima dată.

Pe lângă aceasta nu putem avea registre corecte în adevăratul înțeles al cuvântului, decât când controlul este zilnic și înainte de a se face încheierea registrului din care trecem operaiiunile.

Prin controlul Balanței conturilor greșeala se constată:

1) Prin nebalanțarea celor două părți ale contului din cauza unei omisiuni sau erori strecurată la cont

2) Din ne egalarea totalului soldurilor conturilor debitoare cu totalul soldurilor conturilor creditoare; această egalare trebuind să se facă pentrucă înregistrarea operațiunilor se face, după sistema de contabilitate în partidă dublă, trecându-se operațiunea în acelaș timp la două conturi opuse unul altuia.

3) Din ne egalarea totalului soldurilor sau a diferenței lor, dela subdiviziunile de conturi cu contul general colectiv.

## Balanța subdiviziunilor de conturi

Mijlocul cel mai bun pentru a ușura facerea Balanței conturilor, în casele de comerț, întreprinderile și administrațiunile cu foarte multe conturi de persoane sau de lucruri, este întrebuințarea conturilor colective.

Astfel că conturile numărându-se cu miile, pentru a face balanța lor, trebue să le deosebim în grupe de mai multe litere, având conturi colective pentru conturile cu litera dela A—D; dela E—G, dela H—M etc.; sau chiar pentru fiecare literă în parte.

In cazul acesta, prin întrebuințarea conturilor colective ușurăm Balanța conturilor; iar prin gruparea lor, ușurăm Balanța subdiviziunilor de conturi. Balanța subdiviziunilor de conturi trebue să ne dea egalitatea totalului soldurilor, cu soldul contului general colectiv, nefiind egalare, însemnează că Balanța subdiviziunilor de conturi este greșită, sau că s'a strecurat greșeli la subdiviziunile contului colectiv

## Balanța cifrată

Gruparea subdiviziunilor de conturi după litera inițială sau în alt mod, necesitează o pierdere de timp și expune la greșeli. Atunci s'a căutat alt mod pentru a înlesni facerea Balanței numeroaselor subdiviziuni de conturi și s'a dat naștere Balanței cifrate.

Iată ce este Balanța cifrată:

Balanța cifrată este un registru cu mai multe coloane de sume, împărțite în debit și credit

Persoana însărcinată cu trecerea la subdiviziunile de cont, trece în acest registru, Balanța cifrată, sumele trecute la subdiviziunile de cont și stabilește zilnic controlul cu subdiviziunea de cont; astfel că, fiind nevoie să reporteze contul la altă pagină este sigur de suma reportată. Afară de aceasta, la facerea Balanței subdiviziunilor de cont, având egale sumele din Balanța cifrată cu subdiviziunea de cont, controlată zilnic, urmează că Balanța subdiviziunilor de cont să fie egală cu contul general colectiv și prin urmare exactitatea conturilor asigurată.

## Controlul diferitelor situațiuni ale casei de comerț îndreprindere sau administrație

Fiecare cont, prin soldul său, ne dă o situațiune. Astfel: Contul casa, prin soldul său, ne dă situațiunea numerarului, câți bani sunt în casă; Contul mărfuri ne dă situațiunea mărfurilor.

Apoi sunt, sau se fac, grupări de conturi pentru a ne arăta asemenea diferite alte situațiuni ale casei de comerț, întreprinderii sau administrației.

Aceste grupări sunt făcute în registre sau în diferite Situaţiuni, Balanţe şi Bilanţuri, sau se fac separat pentru a controla diferite situaţiuni.

Asemenea grupări de conturi în registre, pentru a ne da mai multe feluri de situaţiuni, se stabilesc prin Metodul Logismografic, după care metod, Desvoltătorul de gr. I al Contului Proprietarului, Desvoltătorul A. ne dă Situaţiunea specifică a aziendei, adică a valorilor cari compun patrimoniul aziendei; Desvoltătorul de gr. II A', ne dă din ce fel de mărfuri se compune Mărfurile; Desvoltătorul de gr. III, $A^2$, ne dă din ce calităţi se compune fiecare fel de marfă, etc.

Grupări de conturi, pentru a ne da diferite situaţiuni, se mai fac în diferite moduri.

Astfel sunt: Situaţiunile Băncii Naţionale, cari se publică săptămânal şi în cari se grupează conturi pentru a ne arăta Situaţiunea Stocului metalic al Băncii Naţionale, Situaţiunea Biletelor de Bancă în circulaţiune, Situaţiunea Portofoliului, etc.; iar stabilind raportul între Stocul metalic al Băncii şi Biletele de bancă aflate în circulaţiune, putem controla câte bilete de bancă mai pot fi puse în circulaţiune, ştiindu-se care este dreptul de emisiune.

Asemenea este Situaţiunea Tezaurului, în care se fac grupări de sume pentru a ne da Situaţiunea încasărilor din impozitele directe, indirecte, monopoluri, etc

Tot în vederea controlărei diferitelor situaţiuni ale Caselor de comerţ, Intreprinderilor şi Administraţiunilor, se face şi publicaţiunea Bilanţului societăţilor anonime, iar pentru stabilirea adevăratei situaţiuni, s'a propus publicarea unui Formular-Bilanţ, în care gruparea conturilor să se facă la fel de toate Casele de comerţ Intreprinderi sau Administraţii.

In acest scop s'a şi făcut proecte de legi în Franţa şi Belgia, dar până acum nu s'a ajuns la un rezultat definitiv.

Tot în acest scop s'a şi discutat mult chestiunea publicărei Bilanţului şi de întreprinderile individuale şi sociale cari nu sunt pe actiuni.

Controlul diferitelor situaţiuni prin grupări de conturi prin stabiliri de raporturi între grupări de conturi,, deci chestiune de cea mai mare importanţă şi pentru Intrepr rul sau Administratorul însăşi, adică pentru Contabilul gină [1]); pentru a-şi stabili diferitele situaţiuni cari mersul operaţiunilor şi rezultatele obţinute în trecut, ce măsuri să ia pentru viitor

Din controlarea situaţiunii diferitelor Intreprinderi, porturile stabilite î ţiuni etc., mai putem şti, când avem numerar dinai sus, se stabileşte fel de valori să facem plasamentul şi alte indicaţiunii A. B. C. şi de interes atât individual, cât şi de stat, stabiliri de raporturi vidual sau social, Rezerv e şi Pagubele şi câştigul

1) Eengène Léaudey şi Adolphe Guilbaut comptes — pag. 25.

Constatarea și controlarea situațiunei diferitelor Intreprinderi, Instituțiuni etc., mai poate fi cerută și de instanțele judecătorești pentru tranșarea diferitelor chestiuni în litigiu.

Oricari ar fi cauzele sau împrejurările cari necesitează constatarea sau controlarea diferitelor situațiuni ale unei Case de comerț. Intreprinderi sau Administrații, modul de procedare este la fel; iar grupările de conturi și stabilirile de raporturi se fac după felul situațiunii ce voim a constata sau controla.

Ca să facem controlul diferitelor situațiuni ale unei Case de comerț Intreprinderi sau Administrații, trebue să avem Balanța conturilor sau Bilanțul și să ne dăm seama de cuprinsul conturilor..

Bine înțeles că din Bilanț putem obține o situațiune mai exactă pe când din Balanța conturilor obținem situațiuni mai puțin exacte.

După aceasta facem gruparea conturilor sau stabilim raporturile, după felul situațiunii ce voim a controla.

In acest scop, să ne închipuim următoarea Balanță a conturilor:

| *Activ* | | *Pasiv* | |
|---|---|---|---|
| Cassa . . . . . | 8.125 | Capital A. . . . . | 12.500 |
| Mărfuri . . . . . | 50.000 | Capital B. . . . . | 31.250 |
| Mărfuri în fabricaț. . . . | 25.000 | Capital C. . . . . | 31.250 |
| Efecte de primit . . . . . | 6.250 | Credit Funciar . . . . | 50.000 |
| Diverși Debitori . . . . . | 6.250 | Efecte de plată . . . . | 18.750 |
| Mobilier . . . . . | 6.250 | Diverși Creditori . . . | 6.250 |
| Imobil . . . . . | 50.000 | Rezultatul vânzărilor . | 6.250 |
| Chel. generale . . . . . | 3.125 | Venitul din chirii . . . | 1.250 |
| Lucrul de mână . . . . . | 2.500 | | |
| Total activ . . . | 157.500 | Total pasiv . . . | 157.500 |

Având în vedere Bilanțul de mai sus, vedem mai întâi că conturile sunt grupate în:

Conturi Active, tot ce se găsește în întreprindere 157.500
Conturi Pasive, tot ce se datorește de întreprindere 157.500

Conturile active se descompun și ele în:

Conturi active reale: Cassa, Mărfuri, Mărfuri în fabricație, Efecte de primit, Diverși Debitori,

Mobilier, Imobil, Total lei . . . 151875
Div. amortizări . . . . . 1875 activ real 150000
Conturi active fictive: Cheltueli, Lucrul de mână 5625
Total . . . 155625

Conturile pasive se descompun şi ele:
Conturi pasive reale: Cred. Funciar, Efecte de plată, Diverşi creditori, Total, pasiv real 75.000
Conturi pasive fictive, capitalul social 75.000
Capital nou 7500—1875, amortizări lei 5.625
Total 155.625

Conturile active reale se compun şi ele:
Conturi cari reprezintă valori disponibile şi anume:
valori numerice: Cassa Lei 8125
Valori de speculaţiune, Ef. de primit, Mărfuri Total lei 56.250
Valori angajate: Mărfuri în fabricaţiune, Lei 25.000
Valori imobilizate, Mobilier;
Imobilier, total lei 56.250
Conturi de persoane 6250 151875

Conturile pasive reale se compun şi ele:
Conturi pasive reale, cari reprezintă scadenţa scurtă:
Efecte de plată, Diverşi Creditori, Lei 25.000
Conturi pasive reale, cari reprezintă scadenţe lungi Lei 50.000
Creditul Funciar
Acestea formează un pasiv exigibil.
Apoi conturi pasive fictive, cari formează un pasiv neexigibil, sau în exemplul nostru, capitalul social 75.000
Total lei 150.000

Intre aceste grupări de conturi se stabilesc diferite raporturi:
Astfel avem:
Activ real, diverse conturi, lei 150.000
Pasiv real, diverse conturi lei 75.000
Activ real, valori imobilizate div. cont. lei 56.250
Pasiv real, scadenţă lungă, lei 50.000
Activ real, valoare disponibilă .
Val. numerică lei 8125
Val. de speculaţiune „ 56250 Total dispon. 64375
Pasiv real, scadenţa exigibilă, Lei 25.000

Din gruparea conturilor şi din raporturile stabilite între diferitele grupări de conturi arătate mai sus, se stabileşte situaţiunea solidă şi solvabilitatea asociaţiunii A. B. C.

Tot prin grupări de conturi şi stabiliri de raporturi se mai poate constata: Capitalul individual sau social, Rezervele, Câştigul şi Beneficiile, Cheltuelile şi Pagubele şi câştigul net.

## Controlul după metoadele sistemului de contabilitate în partidă dublă

### 1. — *Metodul Jurnal-unic*

După acest metod, controlul se limitează la stabilirea ecuunii înregistrărilor operațiunilor

Debitul = Creditul

In ceeace privește registrele și conturile, controlul lor constă în confruntarea soldurilor din Balanța de situațiune cu solul contului general corespunzător, din registrul Cartea mare.

Contabilitatea analitică constă din registrele fiecărui aent al întreprinderii, în care se înregistrează operațiunile după cte sau documente.

In ceeace privește registrele contabilității, ele constau din egistre auxiliare, în cari se înregistrează operațiunile tot dupe cte sau documente, iar ca registru sintetic. Jurnalul, în care e înregistrează dupe registrele auxiliare. Controlul între aeste registre constă de regulă în tăierea sumelor sau în numerotarea peraținnilor, ori prin înscrierea în registrul auxiliar a paginei in jurnal unde s'a înscris operațiunea, sau după dată.

Din jurnal operațiunile se înregistrează la conturile resective din Cartea mare, făcându-se controlul prin Balanța de situațiune, în care totalul soldurilor conturilor debitoare trebue ă fie egal cu totalul soldurilor conturilor creditoare.

Alt mod de control constă în faptul că atât în registrul uxiliar, strața, cât și în Jurnal, sumele se deosibesc în coane aparte: Debitoare și Creditoare; iar controlul între ele e stabilește prin egalarea totalizării lor în fiecare zi sau la late determinate. Intre Jurnal și Cartea mare stabilindu-se conrolul tot prin mijlocul Balanței de situațiune.

Oricare ar fi însă Controlul stabilit după acest metod, eroarea făcută în registrele auxiliare, Strața, se constată numai după ce s'a trecut la Conturi, în Cartea mare, când se stabilește controlul situațiunii contului, prin confruntarea actelor agenților: Situațiuni, Borderouri, etc

Bine înțeles experiența și spiritul de observațiune al personalului, căpătată prin rutină, contribue mult la constatarea unor feluri de erori și mai înainte de a fi trecute operațiunile a conturi, dar sunt altele cari nu se pot constata decât dupe ce au fost trecute la conturi, prin verificarea lor cu actele sau documentele după care s'au înregistrat în primele registre.

## Straţa

| | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Fevr | 1 | Primit în cont crt. dela d-l I. Petrescu lei . . | | V | 1000 | — | Fevr | 2 | Primit şi încas. dela d-l V. Dimitriu 2 ef. val. | | | 2000 | — |
| | | Incasat 1 ef. sc. azi . . | | V | 1500 | — | | | Vând. d-lui N. Dobrescu | | | | |
| | | Scont. dela d-l I. Georgescu 5 ef. conf. bord. în val. de lei 5000 şi trecut în contul său lei. . . . . | 4900 | V | | | | | Func. urb. Buc. 5 o/o val. n. 2000 a 90 o/o şi primit în num. . . . | | | 1800 | — |
| | | Scontul la ef. de azi . | 100 | V | 5000 | — | | | | | | | |

## Jurnalul

Pag. 1

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 1 Fevr. | | | | |
| | | *Cassa* la *Următori* | | | | |
| | 1 | *Conturi corente* | | | | |
| 1 | | *I. Petrescu* | | | | |
| | | Primit în numerar lei . | 1000 | — | | |
| | | *Efecte de primit* | | | | |
| | | Incasat 1 ef. sc. azi lei. | 1500 | — | 2500 | — |

Pag. 2

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 1 Fevr. | | | | |
| | | *Efecte de primit* la *Următori* | | | | |
| | 1 | *Cont. corente* | | | | |
| 2 | | *I. Georgescu* | | | | |
| | | Scont 5 ef. conf. bord. val. n. 5000 şi trecut în cont . . . . . | 4900 | — | | |
| | | *Dob. şi Ben.* Scont | 100 | — | 5000 | — |

## Cartea-Mare

### Conturi corente

1 *Debit* — *Credit* 1

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Fev | 1 | Prin Cassă . . . | 1 | 1000 — |
| | | | | | | | „ Ef. de prim. | 2 | 4900 — 5900 — |

## Subdiviziuni de conturi

### I. Petrescu

1 *Debit* — *Credit* 1

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Fev | 1 | Prin Cassă . . . | 1 | 1000 — |

### I. Georgescu

2 *Debit* — *Credit* 2

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Fev | 1 | Prin Ef. de pri. | 2 | 4900 — |

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

### 2. — *Metodul Jurnal-Cartea-Mare*

După numele metodului s'ar părea că cea mai principală modificare ce s'a adus mai întâi metodului Straţa Jurnal-unic, constă din a unifica două registre într'unul, adică făcându-se un singur registru din registrul Jurnal şi registrul Cartea Mare.

In realitate însă nu este o unificare de registre, ci o întrunire a 2 registre într'unul singur, aşa că numirea adevărată ar fi Jurnal şi Cartea Mare

Adevărata modificare adusă metodului vechiu, constă în faptul că pentru stabilirea controlului dintre aceste registre nu este nevoie de o lucrare aparte, *Balanţa*, ci el reese chiar din registre.

Şi anume:

Jurnalul şi Conturile se adună din timp în timp, când, se stabileşte raporturile dintre Jurnal şi Cartea-Mare. Totalul operaţiunilor debitoare şi creditoare din registrul Jurnal, trebue să fie egal cu totalul sumelor debitoare şi creditoare dela conturi.

**Jurnalul**

| D. | C. |
|---|---|
| 11300 | 11300 |

**Cartea Mare**

| D. | C | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2500 | 1800 | — | 5900 | 5000 | 500 | — | 100 | 2000 | 1000 | — | 2000 | 1800 | — |

| Balanţa | D. | | C. | |
|---|---|---|---|---|
| | 2500 | | 1800 | |
| | 500 | | 5900 | |
| | 2000 | | 500 | |
| | 1800 | | 100 | |
| | 1130 | | 1000 | |
| | | | 2000 | |
| | | | 11300 | |

### 3 — *Metodul Centralizator*

Acest metod al sistemului de contabilitate în partidă dublă, întrebuinţează pentru sintetizarea operaţiunilor, în loc de un singur registru „*Straţa*", mai multe registre, de regulă după numărul agenţilor contabili, sau după gruparea operaţiunilor, cari se numesc *Registre* sau *Jurnale analitice.*

Aceste registre formează contabilitatea analitică şi de ele, sau de extracte ori situaţii făcute dupe ele, servesc pentru sintetizarea operaţiunilor în jurnalul centralizator.

Inainte însă de centralizarea operaţiunilor se face un prim control al acestor registre cu registrele agenţilor contabili, după cum s'a stabilit anterior, aşa că operaţiunile trecute în registrele analitice prezintă cea mai mare siguranţă de exactitate.

Prin sintetizarea operaţiunilor în Jurnalul centralizator se

face al doilea control prin confruntarea unui registru cu coloana corespunzătoare din celelalte registre analitice.

Din Jurnal trecându-se operațiunile în Cartea-Mare, la conturile respective, se face al treilea control, prin stabilirea Balanței conturilor ale cărei sume și solduri trebue să corespunză cu sumele și soldul din registrul fiecărui agent contabil.

Cu modul acesta, la fiecare trecere într'un registru, se stabilește un control.

Și anume: Agentul contabil înregistrează operațiunea având în vedere actul sau documentul comercial al acelei operațiuni.

Contabilul înregistrează operațiunea tot după acelaș act sau document în registrele analitice

Primul control: Ambele registre trebue să aibă aceleași sume și acelaș sold.

Din registrele analitice contabilul înregistrează operațiunile în **cărțile** mari a subdiziunilor de conturi; iar sintetizându-le, le îndregistrează în Jurnalul centralizator.

Al doilea control: Se confruntă fiecare registru analitic cu coloanele corespunzătoare din celelalte registre analitice.

De ex. în cazul nostru, Registrul de conturi curente se confruntă cu coloana „Cont. curente" din Registrul de efecte și din Registrul de cassă.

Din Jurnalul centralizator operațiunile se trec la conturile respective din Registrul Cartea-Mare centralizatoare.

Al treilea control: Sumele și soldul fiecărui cont centralizator sumelor și soldului registrului corespunzător: Contul Casa cu Registrul de casă. Contul de Efecte de primit cu Registrul Efectelor de primit

Facerea Balanței este o lucrare aparte

Inregistrările la subdiviziunile de conturi făcându-se din registrele analitice, în cari operațiunile prezentând aceiași ordine ca și în jurnal, trecerea la conturile individuale se face în ziua când s'a făcut operațiunea, iar nu a doua zi sau a treia zi, oricare ar fi cantitatea operațiunilor.

In exemplele noastre, la conturile individuale: I. Petrescu, I. Georgescu s'a trecut după registrul analitic „Conturi curente" cari și el se controlează cu coloana cont. curente din Registrul efectelor de primit și Registrul de cassă.

Așa că, dupe metodul clasic și Jurnal-Cartea mare, controlul registrelor auxiliare, se face, după ce s'au trecut operațiunile în Cartea-mare, cu contul general respectiv prin facerea balanței; pe când după Metodul centralizator, controlul se face imediat, ceeace este à altă caracteristică a acestui metod.

## Registrul Efecte de primit

1 *Debit* — *Credit* 1

| | | | | Coloane Credit | | | | | | | | | | | | Coloane Debit | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Scons | | Cont ct. | | Cassa | | | | | | | | Scont | | Cont ct. | | Cassa | | | |
| 1 | Feb. | Scontat dela I. Georgescu . . . | 1 | 100 | — | 4900 | — | — | — | 5000 | — | 1 | Feb. | Incasat 1 ef. sc. azi | — | — | — | — | — | 1000 | — | 1000 | — |
| | | | | | | | | | | | | | | Negoc. R. Dobrescu conf. bord. . . | — | 60 | — | — | — | 2440 | — | 2500 | — |
| | | Total | | 100 | — | 4900 | — | — | — | 5000 | — | | | Total | | 60 | — | — | — | 3440 | — | 3500 | — |

## Registrul Conturi Corente

4 *Debit* — *Credit* 4

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | | | 1 | Febr. | Prin Cassă . . . . | I. Petrescu | 2 | 1 | 1000 | — |
| | | | | | | | | | | | | | | „ Ef. de primit . | I.Georgescu | 1 | 2 | 4900 | — |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 5900 | — |

## I. Petrescu

1 *Debit* — *Credit* 1

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | | | | 1 | Febr. | Prin Cassă . . . . . | | | | 1 | 1000 | — |

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2 *Debit* **I. Georgescu** *Credit* 2

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | 1 | Febr. | Prin Ef. de primit . . . . . | 1 | 4900 | — |

2 *Debit* **Registrul de Cassă** *Credit* 2

| | | | | Coloane Credit. | | | | | | | | | | Coloane Debit. | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Scont | | Cont ct. | | Portof. | | | | | | Scont | | Cont ct. | | Portof. | | | |
| 1 | Febr. | La Cont Corente . Primit dela I. Petrescu | 2 | — | — | 1000 | — | — | — | 1000 | — | | | | | | | | | | |
| | | „ Ef. de primit . Incasat ef. sc. azi. | 1 | 60 | — | — | — | 1000 | — | 1000 | — | | | | | | | | | | |
| | | „ Ef. de primit . Negoc R. Dobrescu | 1 | — | — | — | — | 2500 | — | 2440 | — | | | | | | | | | | |
| | | Total | | — | — | 1000 | — | 3500 | — | 4440 | — | | | | | | | | | | |

3 *Debit* **Registrul de Scont** *Credit* 3

| | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Febr. | La Ef. de primit . . . . . | 2 | 60 | — | 1 | Febr. | Prin Ef. de primit . . . . . | 1 | 100 | — |

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Jurnalul centralizator

Pag. 1

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 Fevr. | | | | Report . . | 5000 — | 8500 — | | |
| | *Efecte de primit* | | | | *Cassa.* Primit în numerar. | 3440 — | | | |
| | Scontat efecte lei . . . . | 5000 — | | | *Benef. div.* Scont. ef. neg. | 60 — | | | |
| 1 | *Cont. corente* | | | | | | | | |
| | *I. Georgescu* | | | | 1 Fevr. | | | | |
| | Trecut în cont net. bord. ef. sc. . . . . | | 4900 — | 1 | *Cassa.* Primit dela I. Petr. | 1000 — | | | |
| | *Benef. diverse* | | | | *Cont. corente* | | | | |
| | Scout. ef. scont. azi . . . | | 100 — | 2 | *I. Petrescu* | | | | |
| | 1 detto | | | | Vărsământul n. de azi . . | | 1000 — | | |
| | *Efecte de primit* | | | | | 9500 — | 9500 — | | |
| | Incasat 1 ef. scad. azi 1000 | | | | | | | | |
| | Neg. R. Dobr., conf. b. 2500 | | 3500 — | | | | | | |
| | Report . . | 5000 — | 8500 — | | | | | | |

## Cartea-Mare

### Conturi corente

| 1 *Debit* | | | | | | *Credit* 1 | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Fevr. 1 | Prin Ef. de primit | 1 | 4900 — | | |
| | | | | | „ Cassă . . . | 2 | 1000 — | 5900 — | |

După trecerea în cartea-mare centralizatoare și la celelalte conturi se face Balanța conturilor generale.

Balanța subdiviziunilor de conturi se face după Cartea-mare auxiliară a acestor conturi.

## Controlul Jurnalului centralizator

| | | |
|---|---|---|
| Registrul ef. de primit . . | 5000 | 3500 |
| Registrul cont. corente . . | — | 5900 |
| Registrul de cassă . . . . | 4440 | |
| Registrul de scont . . . . | 60 | 100 |
| | 9500 | 9500 |

## 4. — *Metodul Logismografic*

Acest metod a adus cea mai mare modificare vechiului metod „Straţa şi Jurnal unic", bazat pe dublă înregistrare.

Metodul Logismografic deşi revine la registrul straţa, sub numele de „Minuta" însă i se dă o formă cari schimbă cu totul modul de înregistrare.

Jurnalul clasic şi Jurnalul-Cartea Mare, asemenea suferă o schimbare capitală. Sumele se trec odată, de 2 ori, de 3 ori.

Drept Carte-Mare cu mai multe sau mai puţine conturi se fac grupări de conturi, dând naştere la *Contul Proprietarului* şi *Agenţi şi Corespondenţi*, aceştia din urmă întruniţi sau separaţi.

Pe lângă aceste conturi este o coloană de indicaţiuni numită *Permutaţiuni.*

Fiecărei grupări de conturi corespunde registre desvoltătoare de gr. I, gr. II etc., cari cuprind coloane corespunzătoare felului valorilor şi naturii operaţiunilor şi diverselor necesităţi ale întreprinderii.

Gruparea se face având în vedere felul raporturilor ce voim să stabilim: Raporturi specifice, juridice, economice, etc.

Controlul se face imediat în fiecare registru chiar, prin totalizarea sumelor şi egalarea cu coloana corespunzătoare registrului imediat superior.

Faţă de metodul centralizator, Metodul Logismografic prezintă ca caracteristică a conturilor faptul că după acest metod controlul urmează o cale inversă Metodului centralizator

La Metodul Logismografic, controlul începe dela centralizator şi se descentralizează gradat, până la conturile individuale.

La Metodul Centralizator controlul începe dela registrele analitice, gradat, până la centralizarea lor la conturile din Cartea-Mare centralizatoare.

Metodul Logismografic are superioritatea că controlul se face în acelaş registru, pe când la cel centralizator se face între registre separate.

Metodul Centralizator are însă o superioritate vădită Metodului Logismografic, datorită faptului că prin registrele sau jurnalele analitice se face şi controlul între agenţi, ceeace ne oferă un dublu control al operaţiunilor şi prin urmare al conturilor, pe când numeroasele coloane dela Metodul Logismografic ne expune la erori de trecere în coloane

# Jurnalul Logismografic

| No. minut. | Data | Descrierea operațiunei | Num. și suma articol | Propriet. A. A. bis D. | Propriet. A. A. bis C. | Agent și Corespond. B. B. bis D. | Agent și Corespond. B. B. bis C. | Permutat Suma | Permutat Desv. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | |
| 1 | 1900 Iulie 1 | Inscrierea activului și pasivului | 2 155000 | — | 125000 | 125000 1) | — | 30000 | — | A. B. |

Desvoltător de gr. I

## A. — Valori cari compun patrimoniul (Situația specifică a aziendii)

| No. minut. | Coloana echivalentă 5, 6 jurnal D. | Coloana echivalentă 5, 6 jurnal C. | Permutat Parte col. 9 jurn. | Bani D. | Bani C. | Mărf. A¹ D. | Mărf. A¹ C. | Imobil D. | Imobil C. | Mobilier D. | Mobilier C. | Ef. de pr. D. | Ef. de pr. C. | Ef. de pl. D. | Ef. de pl. C. | Clienți D. | Clienți C. | Credit D. | Credit C. | | Controlul | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | — | 125000 1) | 15000 | — | 6000 | — | 60000 2) | — | 40000 | — | 5000 | — | 12000 | 5000 | — | — | 17000 | 10000 | — | | 6000<br>60000<br>40000<br>5000<br>12000<br>17000<br>140000 | 5000<br>10000<br>15000<br>140000<br>125000 |

Desvoltător de gr. II.

A¹

| No. minut. | Coloana echiv. col. 7, 8 Desvol. A D. | Coloana echiv. col. 7, 8 Desvol. A C. | Permutat col. 9 jurn. | Cafea A² D. | Cafea A² C. | Zahăr D. | Zahăr C. | Orez D. | Orez C. | | | | | | | | | | | Controlul |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | — | 60000 2) | — | — | 30000 3) | — | 20000 | — | 10000 | | | | | | | | | | | 30000<br>20000<br>10000<br>60000 |

BCU IAȘI CENTRU UNIVERSITAR LIBRARY

Desvoltător de gr. III.

A 2

| No. minut. | Coloana echival. 5,6 Des. A 1 | | Permut. col. 9 jurn. | Cafea Rio | | Cafea Role | | Cafea Ceylan | | Cafea Moka | | | | | | | Controlul |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | D. | C. | | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | | | | | | |
| 1 | | 30000 | — | — | 10000 | — | 10000 | — | 5000 | — | 5000 | | | | | | 10000<br>10000<br>5000<br>5000<br>30000 |

Desvoltător de gr. I.

A bis. — **Patrimoniul net şi variaţiunile sale** (Situaţia economică).

| No. min. | Coloana echival. 5-6 jurnal | | Permut. col. 9 jurn. | Patrimoniu net | | Chelt. şi Pagube | | | | | Venit şi Profit | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | D. | C. | | D. | C. | Chelt. fabr. | Chelt. mag. | Imp. zi e | 10 | 11 | Dob. 12 | Scont 13 | Prof. Mort. 14 | 15 | 16 | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | | | | | | | | |
| 1 | | 125000 | — | — | 125000 | — | — | — | — | — | — | — | = | — | — | |

Agenţi şi Corespondenţi { B. Agenţi şi corespondenţi: Casier, Magaziner, Corespondenţi, etc.
B¹. Corespondenţi în cont: G. Ionescu, R. Georgescu, etc.

Desvoltătoare { B bis. Patrimoniul net şi variaţiunile sale: Prof. şi Pierd. din comerţ, Venit. şi cheit. imobil.

## CAP. II

## Verificarea

Verificarea este revenirea ce trebue să se facă asupra operaţiunioIr, actelor sau documentelor şi diverselor înregistrări pentru prevenirea sau constatarea erorilor .

De acì se vede că verificarea se face în timpul când se face operaţiunea, actul sau documentul şi în timpul înregistrării; sau în urmă, după un timp mai scurt, sau mai depărtat.

In primul caz, verificarea ţine locul controlului.

In al doilea caz, verificarea are de scop constatarea din nou a operaţiunilor, a actelor sau documentelor, a înregistrărilor, a exactităţii contului şi a existenţii valorilor.

Dacă organizaţiunea contabilă nu stabileşte controlul conturilor, verificarea are de scop şi revenirea asupra înregistrărilor dela conturi.

De acì se vede şi confuziunea ce se face în întrebuinţarea cuvintelor de control şi verificare, întrebuinţându-se cuvintele unul în locul altuia .

Verificarea în adevăratul înţeles al cuvântului însemnează revenirea asupra tot ce s'a făcut, cu scop de a constata exactitatea.

Tot verificare este şi constatarea existenţei valorilor.

Prin urmare, referitor la o întreprindere sau administraţie, prin verificare se înţelege:

1. Constatarea aportului în natură şi regulata constituire a întreprinderii sau administraţiei.

2. Verificarea exerciţiului şi a gestiunii, care cuprinde:

*a)* Constatarea regulamentară a întrebuinţării valorii de manipulare şi a existenţei valorii

*b)* Constatarea regulamentară a operaţiunilor şi exactitatea lor.

*c)* Constatarea regulamentară şi exactă a actelor sau documentelor şi înregistrarea lor

*d)* Exactitatea înregistrărilor şi constatarea în regulă a registrelor.

3. Verificarea diverselor valori.

### Verificarea constituirii întreprinderii

#### 1. — *Constatarea aportului în natură*

Pentru stabilirea aportului în natură, când întreprinderea este individuală se va avea în vedere inventarul, pe care fiecare întreprinzător este obligat de cod. comercial, să-l facă la începutul întreprinderii şi prin care, se constată activul şi pasivul, înainte de a începe operaţiunile.

In acest inventar valorile nu trebuesc trecute în nici un caz cu valoarea de estimaţiune, oricare ar fi modul de evaluare ci numai cu valoarea ce reese din diferitele acte sau documente, afară de cazul când este în numerar; orice sumă trecută în acest inventar trebuind să-şi aibă actul sau documentul corespunzător, fie el: factură, borderou de efecte, extract de cont, contract etc.

In orice întreprindere sau administraţie, capitalul având rolul cel mai important, el nu trebue să figureze numai ca sumă ci şi ca valoare reală, de aceea, la verificarea inventarului se va verifica şi din ce anume valori se compune activul şi cine figurează la pasiv; pentru a se putea constata adevăratul capital.

Se va verifica prin urmare orice aport adus în natură ca: imobil, construcţiuni, uzine, material, mărfuri, diverse creanţe, clienţii, portofoliul, invenţiuni şi brevete, fondul de comerţ, diversele concesiuni, etc.; adică tot ceeace constitue activul întreprinderii.

Apoi se va verifica: diverşii furnizori, creanţele de plată, diversele obligaţiuni; adică tot ceeace constitue pasivul întreprinderii.

Când întreprinderea este sub formă socială pe acţiuni, constatarea aportului în natură se face în adunările generale ale acţionarilor, convocate pentru constituirea societăţii

In ordinea de zi a adunării generale pentru constituirea societăţii trebue cuprinsă şi citirea raportului delegaţiunii însărcinată cu verificarea aportului în natură.

Pentru aportul în natură, adus în o societate pe acţiuni, de una sau mai multe persoane, dându-se de regulă o parte în numerar şi altă parte în acţiuni de ale societăţii, cari se constitue, este bine, ca măsură de precauţiune, ca acţiunile să nu se libereze beneficiantului, decât mai târziu, după un timp oarecare, necesar pentru constatarea exactă a aportului.

In vederea verificării aportului în natură, se va avea în vedere dispoziţiunile cod. com. şi dispoziţiunile statutare.

## 2. — *Regulata constituire a societăţii*

Verificarea constituirii societăţii ar fi o obligaţiune a primului Consiliu de cenzori. El ar trebuì să constate că constituirea societăţii este în regulă şi contractul sau statutul nu cuprinde nici un caz de nulitate. Şi pentru verificarea constituirii societăţii se va avea în vedere dispoziţiunile cod. com. şi cele statutare.

Verificarea va consta din arătarea îndeplinirii formalităţilor legale referitoare la constituirea societăţii

Arătarea numărului şi felului acţiunilor cari compun capitalul.

Arătarea capitalului subscris. Efectuarea primului vărsământ

cerut pentru constituirea societății. Lista subscriitorilor, subscriitorii conform statutului (de ex. numai români). Repartizarea vărsămintelor. Liberarea titlurilor provizorii. In fine conformarea cu toate dispoziţiunile legale şi statutare referitoare la constituirea consiliului de administraţie şi de cenzori.

### 3. — *Organizaţiunea contabilă*

Codul de comerţ obligând ţinerea de registre pentru toate întreprinderile, fie individuale, fie sub formă socială, ba încă pentru cele sociale pe acţiuni sunt obligate să ţină şi alte anumite registre afară de: Jurnalul, Inventarul şi Copierul de scrisori, este bine ca odată cu constatarea constituirii în regulă a societăţii să se verifice şi modul de organizaţiune a contabilităţii şi îndeplinirea formalităţilor legale pentru registre.

Organizaţiunea contabilă fiind de o foarte mare importanţă în orice întreprindere sau administraţie, va trebui să se verifice nu numai registrele cerute de lege, dar şi tabloul de toate registrele întrebuinţate de organizaţiunea contabilă a acelei întreprinderi sau administraţii, cu indicaţiuni generale pentru tot ce vor servi ele.

Se va verifica cu alte cuvinte şi Diagrama organizaţiunei contabile.

Nu numai atât, dar în privinţa contabilităţii întreprinderii, se va căuta şi în celelalte timpuri să se verifice orice îndepărtare (părăsire) schimbare sau introducere de noui registre.

## Verificarea exerciţiului şi gestiunii

*Exerciţiu* se înţelege timpul cuprins între începutul şi finitul anului unei întreprinderi sau administraţii, pentru care trebue făcut verificarea.

*Gestiune* se înţelege întregul sau parte din timpul cât a funcţionat una sau mai multe persoane însărcinate fie numai cu manipulări de valoare sau cu partea administrativă a unei întreprinderi sau administraţii ori chiar cu contabilitatea.

In întreprinderile individuale verificarea exerciţiului se face la fiecare încheiere a bilanţului; iar verificarea gestiunii numai în anumite împrejurări: faliment, fraudă şi altele

In întreprinderile sociale, cari nu sunt pe acţiuni, asemenea. De ex. Soc. colectivă, comandită simplă.

In întreprinderile sociale pe acţiuni, verificarea exerciţiului şi gestiunii se poate face zilnic, lunar, trimestrial şi semestrial; precum şi în orice împrejurare care necesitează o astfel de verificare.

Verificarea exerciţiului şi a gestiunii cuprinde 4 părţi:

1) Constatarea reglementară a întrebuinţării valorii de manipulare şi existenţa lor.

2) Constatarea reglementară și exactă a operațiunilor.

3) Constatarea reglementară și exact a actelor sau documentelor și a înregistrărilor lor în regulă.

4) Exactitatea înregistrărilor și a registrelor și constatarea lor în regulă.

A. — Constatarea reglementară a întrebuințării valorii de manipulare se face prin verificarea actelor sau documentelor de primire și de dare a valorii, a registrelor și a existenții valorii.

Constatarea aceasta se face din mai multe puncte de vedere:

1) Dacă actul, documentul este în întregul lui, bun sau falș sau numai semnăturile din el

2) Dacă persoanele semnate în actul de dare a valorii sunt cele în drept a semna

3) Dacă suma din act sau document este adevărată sau este alterată ori modificată.

4) Dacă suma din act sau document corespunde cu suma cuprinsă în registrul manipulatorului de valoare și dacă registrul nu cuprinde greșeli. Pentru aceasta se va verifica calculele reporturile și transportările de sume.

5) Dacă valoarea existentă corespunde cu soldul registrului și soldul contului corespunzător din registrele contabilității.

B. — Constatarea reglementară și exactă a operațiunilor se face în întreprinderile sociale anonime:

*c)* Confruntând procesele-verbale ale consiliului de administrațiune cu dispozițiunile statutare și legile din cod. com.

*b)* Confruntând actele sau documentele cu dispozițiunile consiliului de administrație.

*c)* Examinând ca actul sau documentul în întregul lui sau numai semnăturile sau parte din ele să nu fie în neregulă.

*d)* Examinând ca suma să nu fie alterată sau modificată.

*e)* Examinând ca persoanele semnate să fie cele în drept.

*f)* Confruntând actul sau documentul cu înregistrarea lor în registre și trecerea sumelor în registrele și conturile în drept.

*g)* Constatarea controlului registrelor și exactitatea lor.

*h)* Constatarea ca registrele să fie ținute conform dispozițiunilor legale și cerințelor contabile.

C. — Constatarea reglementară și exactă a actelor sau documentelor și a înregistrării lor în regulă

In privința actelor sau documentelor, pe lângă cele constatate anterior, ca să fie în regulă, trebue să cuprindă complectate toate indicațiunile arătate în ele și să fie scrise clar și foarte citeț.

1) Data actului

2) Numele și pronumele persoanei sau serviciului, cum și descrierea operațiunii care a necesitat facerea actului.

3) Semnătura persoanei și arătarea serviciului care a creiat actul sau documentul.

4) Determinarea contului la care trebue înregistrată operațiunea.

5) Constatarea pe act sau document a înregistrărilor făcute la data cuvenită.

6) Constatarea răsăturilor, corecturilor și a iscăliturilor în drept.

D. — Exactitatea înregistrărilor și constatarea în regulă a registrelor:

1. Inregistrarea în registre trebue să fie făcută dupe un act sau document, emanat dela persoane sau institutii din afară, sau dinăuntru, ori note sau situațiuni creiate sau semnate de persoanele în drept, ori din registru.

2. Fiecare înregistrare trebue să corespundă cu data operațiunii sau timpul, dela — până — la.

3. Când înregistrarea este făcută la altă dată decât a lactului, trebue menționat pe act data când s'a făcut înregistrarea.

4. Inainte de înregistrarea actului, el trebue să fi fost verificat și constatat în regulă

5) Inregistrarea trebue să fi fost făcută la contul și în registrul arătat pe actul de pe care s'a făcut înregistrarea, altfel se va menționa pe act, contul sau registrul în care s'a făcut.

6) In registre, înscrierea trebue făcută foarte clar și citeț pentru' a nu da naștere la nici o confuziune.

7) Inregistrările făcute în mai multe registre, sau la mai multe conturi, dupe acelaș act, trebue făcute astfel ca din fiecare registru sau cont să se poată constitui actul.

8) Constatarea exactă a înregistrărilor și a registrelor se stabilește prin constatarea controlului, egalarea sumelor sau a balanței.

9. Verificarea situațiunii se constată prin stabilirea soldurilor, grupărilor de solduri și a raporturilor dintre diferitele registre, diferitele solduri. ori grupărilor de solduri.

10. Constatarea în regulă a registrelor se face prin ținerea lor la curent, verificându-se ultima dată a operațiunii.

11. Persoanele care fac verificarea înregistrărilor, exactitatea lor, și ținerea în regulă a registrelor, trebue să cunoască sistemul metodul și modalitatea întrebuințată în ținerea registrelor, precum și organizațiunea contabilă și administrativă; iar în caz contrariu să se ceară explicațiuni în privința acestora, căci altfel nu poate face o verificare conștiincioasă.

12. Pentru verificarea contabilității generale să se ceară diferitele balanțe de situațiune a conturilor generale și a subdiviziunilor de conturi, cum și descompunerea soldului a anumite conturi, apoi diferitele situațiuni a valorilor, apoi să facă confruntarea lor cu conturile la cari se referă.

In întreprinderile individuale verificarea exercițiului și a gestiunii este mult mai limitată din cauza felului de administrațiune, întreprinderea fiind chiar mult desvoltată.

Verificarea trebue făcută dela data anterioară a verificărei precedente, până la data la care se face constatările. Sunt însă

feluri de verificări cari nu țin seamă de verificările anterioare.

La verificarea contabilității nu este absolută obligațiune să se constate toate operațiunile, ci numai cari sunt mai importante; iar în alte cazuri numai acele operațiuni cari se referă la gestiunea de verificat.

## Verificarea diverselor valori

A. — *Valori numerice.* — Valorile numerice se prezintă sub 3 forme: Aur, Argint și Biletele de bancă. Celelalte valori numerice, numite monetă divizionară, arama și nichel, nu are importanță.

La monetele de aur și argint (asemenea și lingourile), avem de verificat titlul, adică metalul fin ce conțin și valoarea.

In ceeace privește monetele de aur și de argint, din circulațiune, se va verifica:

1) Ce fel de monedă este, ceeace se constată după însemnările de pe față, revers și muchie.

Cu modul acesta vedem dacă este monedă străină sau moneta țării, și ce valoare are.

2) Dacă are greutatea legală, ceeace în mod practic se poate vedea dacă este prea mult uzată sau dacă este trasă, adică dacă s'a extras din metalul prețios.

3) Dacă nu este falsă, ceeace asemenea se poate constata în mod practic, atât după aspectul ce-l preiznță moneta, cât și după sunet.

B. — *Efecte comerciale.* — La efectele comerciale avem de verificat:

1) Solvabilitatea morală și materială a fiecărei persoane cuprinsă în efect.

2) Cauza reală, adică dacă efectul rezultă din o operațiune reală.

3) Dacă corespunde condițiunilor cerute pentru scontarea sau negocierea efectelor, în ceeace privește scadența scurtă, suma mică și numărul semnăturilor din efect.

4) Dacă efectul este scăzut și dacă este protestat la timp și dacă s'a îndeplinit cerințele legale.

5) Garantarea reală a efectelor comerciale, în ce constă garanția și valoarea garanției.

C. — *Valori mobiliere.* — Valorile mobiliere: Efectele de stat, județ, comună, scris. func. rur. urb., acțiuni, obligațiuni a div. societăți se verifică din următoarele puncte de vedere:

1) Dacă efectul, acțiunea sau obligațiunea are talonul cu cupoanele complecte.

2) Dacă efectul, acțiunea sau obligațiunea poartă numărul arătat în actele sau documentele necesitate de operațiune.

3) Dacă acțiunea sau obligațiunea este nominativă sau la

purtător. Când este nominativă, trebue să fie transferată în regulă.

4) Dacă efectul sau obligaţiunea nu este eşită la sorţi, adică nu este ajunsă la scadenţă. Asemenea dacă are ataşat cupon imediat următor scadenţei eşirii la sorţi.

5) Dacă efectul, acţiunea sau obligaţiunea nu este din efectele pierdute sau dispărute.

6) Dacă efectul nu este perimat.

In fine fiecare valoare va trebui să fie astfel verificată ca să constate identitatea şi calitatea ei.

Asemenea se constată dacă este proprietatea Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei sau este drept garanţie ori depusă în depozit.

## Verificarea conturilor corente

S. E. & O. Salvo errore et omissione
Sauf erreurs et omissions.
E. & O. E. Erros and Omissions excepted.
A de E şi O. Afară de erori şi omisiuni.

Formulă contabilă care se scrie la finele extractului unui cont curent, oricum ar fi el denumit.

Conturile curente fiind conturi de persoane nu sunt verificate ca conturile de valori, prin constatarea valorii existente.

Contul corent fiind deschis în registre în baza unui contract de cont curent, obligaţiunile dintre părţi sunt stabilite prin convenţiune scrisă, iar sumele trecute de una din părţi, la contul celeilalte părţi contractante, trebuesc făcute cunoscut prin scrisoare, sau în alt mod, de exemplu prin trecerea într'un carnet de cont curent.

Inregistrarea la cont curent, de către una din părţile contractante, se face invers comunicării scrisă, trimisă de cealaltă parte contractantă, aşa că confruntându-se contul curent deschis de fiecare parte contractantă, se va găsi că sumele înregistrate de una din părţi la debit, sunt înregistrate invers de cealaltă parte, adică la credit.

Cum însă fiecare parte contractantă, are corespondenţa şi actele sau documentele referitoare la contul curent deschis în contabilitatea sa celeilalte părţi, ar urma că, pentru verificarea contului curent, este destul să confrunte sumele trecute la cont cu scrisorile şi actele sau documentele de care s'a servit pentru înregistrarea la cont, adică, în limbagiul biurocratic, să puncteze sumele dela cont cu acele acte.

Totul ar depinde prin urmare numai de regularitatea contabilităţii ambelor părţi.

Claritatea şi buna dispoziţiune a sumelor din scrisori, explicaţiunea suficientă şi clară a actelor sau documentelor, cu alte cuvinte buna organizaţiune a întreprinderii sau instituţiei,

face ca contabilitatea să fie mai bine sau mai puțin bine ținută. Calitatea personalului contribue însă mult la această regularitate.

Cu toate acestea varietatea operațiunilor trecute la un cont curent, dă naștere la echivocuri de înregistrare, la omisiuni și la mai multe feluri de erori. Pentru a arăta insuficiența verificării prin puntarea sumelor dela cont cu corespondenți și actele sau documentele cari sunt în posesiunea părții trimițătoare a extractului de cont curent, cred necesar să dau câteva cazuri.

1. O scrisoare, un act, este destul să nu aibă explicațiunea necesară, să nu fie scris clar sau să fie greșit, ca să dea naștere la înregistrări eronate chiar în contabilitatea părții dela care emană actul, dar mai cu seamă în contabilitatea celeilalte părți, care poate interpreta altfel scrisoarea sau actul.

2. Sunt operațiuni cari nu se înregistrează la contul curent decât după executarea lor, ceeace face ca să nu figureze la aceiași dată în conturile ambelor părți contractante; iar dacă în acest interval de timp se trimite extractul de cont, se poate ca el să nu cuprindă sumele din contul celeilalte părți.

3. Omisiuni de comunicare, omisiuni de copierea scrisorii, întârzieri de corespondență, pierderea corespondenței și altele, cari fac ca înregistrarea unei operațiuni să fie făcută numai de una din părți. Și alte cauze.

Toate aceste cauze, ca și altele, fac însă să nu figureze la o dată anumită în conturile ambelor părți aceleași sume, și să nu se poată face verificarea numai prin scrisorile sau actele ce le posedă. Sunt însă și conturi corente cari se pot verifica foarte bine în modul acesta.

De aci necesitatea trimeterii unui extract de cont curent, de una din părțile contractante. De regulă însă el se trimete de partea care a deschis contul curent, părții contractante care a cerut deschiderea contului, care este ținută să răspunde de exactitatea lui.

Din cauzele arătate mai sus, ca și din altele, contul curent și prin urmare extractul de cont curent poate să cuprindă erori și omisiuni. Pentru aceasta, partea contractantă care-l trimete, consideră ca o datorie ca să-i atragă atențiunea celeilalte părți, prin inițialele S. E. & O; E. et O. E; A. de F. et O. scrise în josul extractului de cont curent, ca primitorul să nu se considere desobligat de a-l verifica, și că el, trimițătorul, are dreptul de revenire asupra contului printr'o înregistrare ulterioară, dacă se constată mai târziu vreo eroare sau omisiune.

Din punctul de vedere legal inițialele scrise în josul extractului de cont curent nu are nici o importanță, nefiind prevăzut nimic în codul comercial.

Cu toate acestea s'a căutat să se dea extractului de cont curent, din cauza acestor inițiale, un caracter de provizorat, iar din soldul contului să se facă o sumă incertă.

Fie pentrucă trimițătorul extractului de cont curent să se încredințeze de exactitatea contului cât mai curând, sau pentru

a înlătura neajunsul provizoratului, ce s'a căutat să se dea extractului de cont curent, s'a luat măsura ca în josul formularului extractului de cont curent să se facă una din menţiunile:

„Titularul este rugat să răspundă în termen de 7 zile dela „primirea prezentului compt, în caz când nu e de acord cu soldul „net".

„Vă rugăm a-l verifică şi a ne confirma exactitatea în ter„men de 6 zile, semnat de d-voastră, cunoscând că după expira„rea acestui termen vom considera contul ca aprobat de d-voastră.

Sau altă menţiune tot în acest sens

Extractul de cont curent, nefiind în realitate decât contul curent deschis în registre în baza contractului de cont curent, poate să conţină erori şi omisiuni. atât în favoarea cât şi în defavoarea părţii care-l trimete, aşa că forţarea de a fi verificat în scurt timp, poate da naştere la o verificare iluzorie, chiar dacă ar fi prevăzută prin lege această obligaţiune, iar aprobarea lui prin nerăspuns în timpul determinat ar corespunde cu desobligaţiunea verificării şi neresponsabilitatea exactităţii lui.

Singura măsură eficace ar fi, cred, prevederea prin lege că, trimiterea unui extract de cont curent să însemneze suspendarea contractului de cont curent, după expirarea termenului determinat pentru verificarea lui şi obligaţiunea achitării soldului de partea debitoare, sau remiterea soldului părţii creditoare, în caz de nu este aprobat ori desaprobat în termenul determinat, de exemplu o lună.

In ceeace priveşte eroarea sau omisiunea constatată în urmă, atât după actuala prevedere legală a contractului de cont curent, cât şi după orice altă dispoziţiune legală, ea nu poate face parte decât din perioada contului în care s'a făcut înregistrarea, prin urmare nu mai poate fi cuprinsă decât în extractul de cont curent care va urma, dacă eroarea sau omisiunea este făcută de partea care a trimes extractul de cont curent, şi în perioada contului curent care urmează, când ea este făcută de partea care a primit spre verificare extractul de cont curent. Tot asemenea şi dobânda cuvenită, calculată însă din ziua în care trebuia să fie înregistrată eroarea sau omisiunea.

Astfel că, din modul cum se prezintă extractul de cont curent trimis de una din părţile contractante, faţă de contul curent al celeilalte părţi, ese cred destul de evident faptul că iniţialele: S. E. & O, E. & O. E. sau A. de E. & O. nu dă extractului de cont curent un caracter de provizorat, ci aceste iniţiale este o atragere de atenţiune a obligaţiunii părţei care l-a primit, că el trebue verificat şi că soldul extractului de cont curent şi soldul contului curent al celeilalte părţi, din contabilitatea sa, trebue să fie acelaş, bine înţeles ţinându-se în seamă de eroarea sau omisiunea făcută de una din părţi sau de ambele, a căror înregistrare trebue să se găsească în conturile ambelor părţi, la data diferită însă, în urma contului rectificativ trimis de partea care a verificat extractul de cont curent.

Pe de altă parte, dispoziţiunea codului nostru de comerţ, cum că: contractul de cont curent produce:

1. Strămutarea proprietăţii valorilor înscrise în cont curent, însă, sub rezerva încasării, pentru efectele de comerţ şi celelalte titluri de credit.

2. Compensaţiunea reciprocă între părţi, până în concurenţa debitului şi a creditului respectiv la încheierea socotelei.

3. Numai diferenţa (soldul) lichidată la încheierea contului curent poate fi supusă execuţiunii sau oprirei în mâna unui al treilea, sau asigurată prin ipotecă.

Având în vedere toate acestea, precum şi dispoziţiunea legală referitoare la înscrierea în registrul jurnal, unde nu se poate face ştersături, corectări şi adăogiri, ci orice eroare sau omisiune trebue înregistrată în ziua constatării ei, printr'un articol separat, urmează că atât soldul extractului de cont curent cât şi soldul contului curent al celeilalte părţi, să fie considerat ca o sumă certă a perioadei în care s'a făcut încheierea socotelei şi pentru care s'a trimis extractul de cont curent.

Dacă s'ar prevedea în codul de comerţ obligativitatea verificării extractului de cont curent, atunci soldul contului rectificativ sau răspunsul aprobărei extractului de cont curent, ar fi adevărata sumă certă.

## Expertiza contabilă

Expertiza este însărcinarea de a verifica şi prin urmare de a constata numai, sau de a clarifica chestiunile obscure cari formează obiectul unei neînţelegeri.

Când părţile în contestaţie se înţeleg ele însile asupra expertului, înainte de a fi regulată chestiunea de vreo autoritate, atunci se numeşte *expertiză prin bună înţelegere* (à la miable).

Când expertiza este dictată de o dispoziţie legală, iar expertul este numit de o instanţă judecătorească, atunci acea expertiza se numeşte *expertiză judiciară*.

Constatarea în scris de cele verificate poartă numele de *Raportul expertului*, iar cel însărcinat cu facerea expertizii se numeşte *Expert*.

Expertiza are de scop constatarea unui obiect sau valori, a unui fapt sau contabilizarea lor.

Noi aici nu ne ocupăm decât de expertiza care are de scop contabilizarea faptelor.

Expertiza este făcută de una sau de mai multe persoane.

Verificarea terminată, expertul sau experţii emit avizul.

La facerea raportului de expertiză trebue de avut în vedere că expertul sau experţii să se restrângă în limitele mandatului de expertiză, neocupându-se de fapte străine însărcinării lor.

Iată ce zice Eduard Michaux, în tratatul său: „Traité sur les verifications de comptabilité", despre raportul de expertiză:

Raportul face bună credință de enunciațiunile ce el conține și exercită, în general, cea mai mare influență asupra deciziunii judecății.

Pentru aceasta expertul trebue să păstreze în misiunea sa o totală independență în apreciațiuni, și o lipsă complectă de opiniuni preconcepute. El trebue să cuprindă tot ce este drept și just. Nici mai multe nici mai puține decât cele constatate.

Raportul de expertiză nu este o formulă sacramentală. El se compune din 2 părți distincte:

1) Expunerea mijloacelor întrebuințate pentru a se lumina.

2) Avizul rezonat și concludent despre fiecare chestiune de rezolvat

La redactarea raportului este asemenea de recomandat ca să fie clar și să nu cuprinză greșeli de stil. Trebuie să se abțină însă și dela un stil înflorat și să întrebuințeze cât mai puțini termeni technici, cari nu sunt înțeleși de ori și cine.

Expertul trebue să-și impună o mare rezervă în manifestarea opiniunilor sale personale.

El se va păzi de a declara și a afirmà vreun fapt de care nu are perfectă cunoștință, nici o operațiuni care n'a fost expertizată, nici o formalitate care n'a fost împlinită.

Dacă în cursul operațiunilor fapte neprevăzute ies la iveală expertului, este de datoria lui de a referi îndată persoanei dela care a primit misiunea.

In fine, dacă raportul are trebuință de mai multe detalii cifrate, pentru a fi mai înțeles, este bine să se alăture la raport diferite tablouri anexe, clasate și numerotate metodic.

Fiind o comisiune de experți, nu se face decât un singur raport.

# ANEXA

## Organizaţiunea contabilă a relaţiunilor Centralei cu Sucursalele şi Agenţiile

La organizaţiunea contabilă a relaţiunilor Centralei cu Sucursale şi Agenţiile sale trebue de deosebit:

1. — Organizaţiunea contabilă în Centrala, referitor la relaţiunile ei cu Sucursalele şi Agenţiile.

2. — Organizaţiunea contabilă în Sucursale sau Agenţii, referitor la relaţiunile lor cu Centrala.

Organizaţiunea contabilă atât în Centrala, cât şi în Sucursale sau Agenţii, depinde însă de faptul organizaţiunii administrative.

Sucursala sau Agenţia fiind independentă sau dependinte de Sediul Central, atât în ceeace priveşte organizaţiunea administrativă, cât şi cea contabilă.

Sucursala sau Agenţia fiind dependinte de Centrala sa, toate operaţiunile ce le face sunt cuprinse în operaţiunile Centralei, aşa că n'are decât registre auxiliare.

Sucursala sau Agenţia fiind independentă, se prezintă două cazuri:

1.—Sucursala sau Agenţia este independentă, atât ca organizaţiune administrativă, cât şi ca organizaţiune contabilă.

2.—Sucursala sau Agenţia este independentă numai ca organizaţiune administrativă, nu însă şi contabilă.

S'ar mai putea spune că Sucursala sau Agenţia poate avea o organizaţiune administrativă dependentă de Centrala şi o organizaţiune independentă contabilă.

Această organizaţiune n'ar putea exista însă din cauză că neexistând controlul operaţiunilor din partea Centralei, prin dependenţa organizaţiunii contabile, ar fi o rea organizaţiune.

Se mai poate să fie şi Sucursale sau Agenţii care să fie numai în aparenţă independente, administraţia având tot aparatul administrativ separat de al Centralei, ca: Director administrativ, Comitet consultativ în operaţiuni, Cenzori etc., dar în realitate Sucursala sau Agenţia să depindă de Centrala sa.

Această organizaţiune se consideră însă tot independentă din punctul de vedere administrativ.

Astfel că rămân tot numai două feluri de organizare a relaţiunilor Centralei cu Sucursalele sau Agenţiile sale.

In primul caz, organizaţiunea administrativă şi contabilă a Sucursalei sau Agenţii fiind independentă, oricare ar fi regulamentul de operaţiuni stabilit de Centrala, în ceeace priveşte relaţiunile Sucursalei sau Agenţii cu Centrala şi cu celelalte Sucursale sau Agenţii, organizaţiunea contabilă este ca la oricare întreprindere sau administraţie independentă şi de sine stătătoare.

Intr'o astfel de organizaţiune contabilă singura legătură între Sucursală sau Agenţie cu Centrala sa şi cu celelalte Sucursale sau Agenţii constă în deschiderea în Centrala a câte un cont fecărei Sucursale sau Agenţii; iar în fiecare Sucursală sau Agenţie un cont Centralei, în eare se va trece toate operaţiunile dintre Centrala şi Sucursala sau Agenţia sa, adică un Cont curent.

Cu alte cuvinte fiecare Sucursală sau Agenţie se consideră ca comanditată sau ca financiată de Centrala; iar celelalte Sucursale şi Agenţii ca clienţi.

In al doilea caz, Sucursala sau Agenţia este independentă numai din punctul de vedere administrativ, nu însă şi contabil.

In Sucursală sau Agenţie organizaţiunea contabilă va fi astfel:

Se va deschide pentru toate operaţiunile făcute atât cu Centrala, cât şi cu celelalte Sucursale sau Agenţii, un singur cont „*Centrala*“ pentru că operaţiunile dintre Sucursale sau Agenţii, se consideră ca făcute tot în contul Centralei.

Insă, din punctul de vedere statistic, pentru a se putea vedea ce relaţiuni are o sucursală sau agenţie, cu fiecare din celelalte sucursale sau agenţii, este bine să se deschidă câte o subdiviziune pentru fiecare şi chiar pentru Centrala.

Pentru a se putea şti şi felul operaţiunilor cari dau naştere la relaţiunile unei sucursale sau agenţii, se va deschide subdiviziuni şi pentru operaţiunile mai importante sau numai coloane la contul Sucursalei sau Agenţii, cum şi Centralei.

Administraţiunea Sucursalei sau Agenţii fiind adevărat independentă de a Centralei, toate aceste învăţaminte sunt necesare administraţiei fiecărei sucursale sau agenţii.

Tot pentru că administraţia este independentă, fiecare Sucursală sau Agenţie va avea ca şi oricare altă întreprindere sau administraţie independentă, de sine-stătătoare toate registrele necesare, atât cele principale cerute de cod. com., cât şi cele necesitate de felul operaţiunilor.

Toată dependenţa contabilă de Centrala, constă în controlul operaţiunilor, pentru care se va vedea mai în urmă ce îndatoriri are Sucursala sau Agenţia faţă de Centrala, atât pentru relaţiunile şi operaţiunile cu Sediul Central, cât şi cu celelalte Sedii: Sucursale sau Agenţii.

In Centrala, organizaţiunea contabilă constă în deschiderea

unui cont general: Sucursale şi Agenţii, din care se va putea vedea mişcările fondului, născute din relaţiunile dintre Centrala cu Sucursalele sau Agenţiile sale, cum şi cele dintre Sucursale şi Agenţii.

Pe lângă acest cont se va mai deschide câte un cont fiecărei Sucursale sau Agenţii.

Din punctul de vedare statistic, s'ar mai putea deschide subdiviziuni de conturi şi după felul operaţiunilor sau întrebuinţând coloane la contul fiecărei Sucursale sau Agenţii.

Pentru că dependenţa Sucursalei sau Agenţii constă în controlul contabil al operaţiunilor, pentru uşurinţa controlului ar fi bine ca Centrala, în loc să deschidă un singur cont: Sucursale şi Agenţii, să deschidă trei conturi:

Un cont pentru operaţiunile făcute de Centrala cu Sucursale şi Agenţii, care s'ar numi: Operaţiunile Centralei cu Sucursale şi Agenţii.

Alt cont pentru operaţiunile Sucursalelor şi Agenţiilor cu Centrula, care s'ar numi: Sucursale şi Agenţii.

Alt cont pentru operaţiunile dintre Sucursale şi Agenţii, cari s'ar numi: Operaţiuni între Sucureale şi Agenţii.

Pe lângă aceasta, la contul fiecărei Sucursale sau Agenţii se va avea câte trei coloane care să corespunză fiecărei grupe de operaţiuni.

Această deosebire a operaţiunilor ar face ca corespondenţa să fie mai clară şi ar evita mult erorile de înregistrare mai cu seamă în ceeace priveşte pentru operaţiunile făcute între Sucursale şi Agenţii, având în vedere Sediul care dă naştere faptului contabil.

Numai puţin ar fi şi o clarificare pentru înregistrarea operaţiunilor Centralei cu Sucursalele şi Agenţiile sau ale Sucursalelor şi Agenţiilor cu Centrala, având în vedere locul naşterii operaţiunilor.

Controlul însă constă din trimiterea de fiecare Sucursală sau Agenţie, Centralei, a unui Extras de cont, care cuprinde toate operaţiunile făcute între Centrala şi Sucursala sau Agenţii, cum şi cu celelalte Sedii.

Sucursala sau Agenţia având şi ea deschise conturile ca şi în Centrala, va trimete câte un Extras de cont pentru fiecare cont sau unul singur care să concentrexe toate operaţiunile specificate apoi în coloane deosebite.

Conturile operaţiunilor cu Sucursale şi Agenţii liind ţinute detaliat, Centrala controlează Extrasul de cont, puntând sumele din cont cu cele din Extrasul de cont.

Acest control s'ar face însă şi mai uşor dacă ar fi deschise în Centrala trei conturi pentru operaţiunile cu Sucursale şi Agenţii şi s'ar deosebi aceste operaţiuni în tot atâtea coloane în Extrasul de cont. Fiind separate şi pe felul operaţiunilor mai principale confruntările ar fi şi mai lesnicioase şi mai exacte.

Aceste Extrase de cont este bine a fi făcute zilnic, operaţiunile fiind numeroase; iar cuprinzând şi Sold precedent, prin totalizarea operaţiunilor se poate controla totalul înregistrărilor de la conturi.

Extrasul de cont fiind controlat cu înregistrările dela cont, s'ar putea face foarte bine confirmarea operaţiunilor făcute de Sucursale şi Agenţii, după aceste extrase de cont şi în ordinea înscrierii lor.

Pentru evitarea multor erori de înregistrare, s'ar putea face înregistrarea după Extrasul de cont trimes de Sucursală şi Agenţie şi controlul s'ar face după Scrisoarea de confirmare a Centralei; iar puntarea s'ar uşura mult, înregistrările operaţiunilor făcute de Sucursale şi Agenţii, fiind în ordinea confirmării lor. Confirmarea operaţiunilor trebue făcută însă în aceiaşi zi

Motivul care ar conduce la această procedare ar fi însă că Extrasul de cont cuprinzând operaţiunile înregistrate de Sucursale şi Agenţi se puntează cu operaţiunle înregistrate de Centrală, iar cele rămase ne puntate sunt operaţiuni nuoi, care apoi se controlează cu scrisoarea de confirmarea lor de Centrală.

Inregistrarea făcută după Scrisori are desavantajul că scrisorile cuprinzând mai multe feluri de operaţiuni, unele de înregistrat; iar altele înregistrate, persoane care înregistrează după ele pot fi induse în eroare, omiţând unele din ele, iar pe altele să le înregistreze din nou, fapt care face să sporească numărul înregistrărilor greşite îngreuind mult puntarea Extrasului de cont şi prin urmare controlul operaţiunilor.

In ceeace priveşte operaţiunile proprii alei Sucursalei sau Agenţii cara nu rees din relaţiunile cu Centrala sau celelalt Sedii ca: Scontul, Inprumuturile. sub diferite forme şi altele, controlul lor se face prin trimiterea de Sucursală sau Agenţie de Copii depe acte, Situaţiuni, Informaţiuni prin scrisori etc.

Aceste operaţiuni ale Administraţiunii, îndependente de Centrală, se înregistrează la Conturile şi în Registrele proprii ale Sucursalei sau Agenţiei.

Iată acum cum să prezintă Conturile care reprezintă operaţiunile Sucursalei sau Agenţiei cu Centrala şi cu cele lalte Sedii.

1 — Operaţiunile sunt concentrate la un singur Cont.

A. Contabilitatea Centralei:

*a* — Contul general.

*Debit* **Sucursale şi Agenţii** *Credit*

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 15 | La Diverşi | | 33000 | — | Iulie | 15 | Sold precedent | | 670000 | — |
| | | | | | | | | Prin Diverşi | | 17000 | — |
| | | | | | | | | | | 687000 | — |

*b* — Conturi individuale.

**Sucursala A**

| *Debit* | | | | | | *Credit* | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 15 | Sold precedent | 200000 — | | Iulie | 15 | Prin Ef. com. Scont. | 3000 — | | |
| | | La Ef. com. Scont. | 2000 — | | | | „ Centr. pl. G. Niculescu | 2000 — | | |
| | | „ Sucurs. B Ef. scont | 1000 — | | | | „ Suc. B Ef, Scont. | 3000 — | 8000 | — |
| | | „ Ord. plată—L. Dumitriu. | 10000 — | | | | | | | |
| | | „ Mand. ord. 11543 | 2000 — | 215000 — | | | | | | |

**Sucursala B**

| *Debit* | | | | | | *Credit* | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 15 | La Ef. com. scônt. | 10000 — | | Iulie | 15 | Sold precedent | 870000 — | | |
| | | „ Sucurs. A-Ef. scont | 5000 — | | | | Prin Ef. com. scont. | 5000 — | | |
| | | „ Mand. ord. 11915 | 2000 — | | | | „ Suc. A Ef. scont. | 3000 — | | |
| | | „ Suc. A. Mand. 5248 | 1000 — | 18000 — | | | „ „ A Mand. 5251 | 1000 — | 879000 | — |

**Situaţia**

| *Conturi generale* | | | *Conturi individuale* | |
|---|---|---|---|---|
| Sucursale şi Agenţii, Creditor | | 654000 | Sucursala A, Debitor | 207000 |
| Credit | 687000 | | Sucursala B, Crediror | 861000 |
| Debit | 33000 | | Contul general, Creditor | 654000 |

B.— Contabilitatea Sucursalei sau Agenţiei:

Extrasul de cont al Centralei, pe ziua de 15 Iulie 1925, care în realitate nu este decât Contul „Centrala“ din Sucursală sau Agenţie.

*Sucursala A.*

**Contul Centralei în ziua de 14 Iulie 1925**

| *Debit* | | | | | | *Credit* | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 14 | Iulie | Ef. com. Scont, remis Centr. | 3000 — | | 14 | Iulie | Sold precedent | 200000 — | | |
| | | Ordin de pl. G. Niculesc , Centr. | 2000 — | | | | Ef. com. Scont, din Centrala. | 2000 — | | |
| | | Ej. com. Scont, remis Suc. B. | 3000 — | 8000 — | | | Ef. com. Scont, din Suc. B | 1000 — | | |
| | | Sold | — — | 207000 — | | | Ordin de pl. L. Dumitriu, Centr. | 10000 — | | |
| | | | | | | | Mand. la ordin No. 5251 B | 2000 — | 215000 | — |
| | | | — — | 215000 — | | | | — — | 215000 | — |

*Sucursala B.*

## Contul Centralei în ziua de 13 Iulie 1925

*Debit* *Credit*

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 13 | Iulie | Sold precedent | 870000 | — | | | 13 | Iulie | Ef. com. Scont d'n Centrala | 10000 | — | | |
| | | Ef. com. Scont, remis Centr. | 5000 | — | | | | | Ef. com. Scont, din Suc. A | 5000 | — | | |
| | | Ef. com. Scont, remis Suc. A | 3000 | — | | | | | Mand. la Ordin No. 11915 Centr. | 2000 | — | | |
| | | Mand. la Ordin No. 5251 Suc. A | 1000 | — | 879000 | — | | | Mand. la Ordin No. 11916 A | 1000 | — | 18000 | — |
| | | | | | | | | | Sold | — | — | 861000 | — |
| | | | — | — | 879000 | — | | | | — | — | 879000 | — |

2.— Operaţiunile fiind înregistrate la trei conturi;

*a)* Primul cont, cuprinde operaţiunile făcute de Centrala cu Sucursale şi Agenţii.

*b)* Al doilea cont, cuprinde operaţiunile făcute de Sucursale şi Agenţii cu Centrala.

*c)* Al treilea cont, cuprinde operaţiunile făcute de Sucursale şi Agenţii între ele.

Tot asemenea şi Sucursalele şi Agenţiile.

A.— Contabilitatea Centralei:

*a.*— Conturi generale.

## Operaţiunile cu Sucursale şi Agenţii

*Debit* *Credit*

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 15 | Sold precedent | 200000 | — | | | Iulie | 15 | Ordin de pl. G. Niculescu, Suc. A | 2000 | — |
| | | La Ef. com. Scont., Suc. A | 2000 | — | | | | | | | |
| | | La Ef. com. Scont., Suc. B | 10000 | — | 212000 | — | | | | | |

## Sucursale şi Agenţii

*Debit* *Credit*

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iulie | 15 | Ordin de pl. L. Dumitriu Suc. A | 10000 | — | | | Iulie | 15 | Ef. com. Scont., Suc. A | 3000 | — |
| | | Mand. ord. Suc. A No. 11543. | 2000 | — | | | | | Ef com. Scont., Suc. B | 5000 | — | 8000 | — |
| | | Mand. Ord. Suc. B No. 11915. | 2000 | — | 14000 | — | | | | | |

## Operaţiuni între Sucursale şi Agenţii

| *Debit* | | | | | | *Credit* | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | Sold precedent | 870000 | — | |
| Iulie | 15 | Sucurs. B, Ef. scont | | | | Iulie | 15 | Sucurs. A, Ef. scont | | | |
| | | Sucurs. A | 1000 | — | | | | Sucurs. B | 3000 | — | |
| | | Sucurs. A, Ef. scont | | | | | | Sucurs. B, Ef. scont. | | | |
| | | Sucurs. B | 5000 | — | | | | Sucurs. A | 3000 | — | |
| | | Sucurs. A, Mand. | | | | | | Sucurs. B, Mand | | | |
| | | Suc. B No. 5218 | 1000 | — | 7000 — | | | 5251 Suc. A | 1000 | — | 877000 — |

BIBLIOTECA UNIVERSITĂŢII -IAŞI-

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

*b)* Conturi individuale.

## Sucursala A

*Debit*

| | | | Centr. | Dif. suc. | Sucurs. | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul | 15 | Sold prec. | 200000 — | | | 200000 — | |
| | | Ef. com. sc. | 2000 — | | | 2000 — | |
| | | Suc. B ef. sc | | 1000 — | | 1000 — | |
| | | Ord. pl. L. D. | | | 10000 — | 10000 — | |
| | | Mand. ord. 11543 | | | 2000 — | 2000 — | 215000 — |
| | | | 202000 — | 1000 — | 12000 — | 215000 — | 215000 — |

*Credit*

| | | | Centr. | Dif. suc. | Sucurs. | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul | 15 | Ef. com, sc. | | | 3000 — | 3000 — | |
| | | Pl. G. Nicul. | 2000 — | | | 2000 — | |
| | | Suc. B ef. sc. | | 3000 — | | 3000 — | 8000 — |
| | | | | | | 8000 — | 8000 — |
| | | | 2000 — | 3000 — | 3000 — | | |

## Sucursala B

*Debit*

| | | | Centr. | Dif. suc. | Sucurs. | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 15 | Ef. scont. | 10000 — | | | 10000 — | |
| | | Suc. A ef. sc. | | 5000 — | | 5000 — | |
| | | Mand. ord. No. 11915 | | | 2000 — | 2000 — | |
| | | Suc. A Mand. No. 5248 | | 1000 — | | 1000 — | 18000 — |
| | | | 10000 — | 6000 — | 2000 — | 18000 — | 18000 — |

*Credit*

| | | | Centr. | Dif. suc. | Sucurs. | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Iul. | 15 | Sold. prec. | | 870000 — | | 870000 — | |
| | | Ef. com. sc. Suc. A Efec | | | 5000 — | 5000 — | |
| | | A Mand. | | 3000 — | | 3000 — | |
| | | „ No. 5251 | | 1000 — | | 1000 — | 879000 — |
| | | | | 874000 — | 5000 — | 879000 — | 879000 — |

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situaţia : Conturi generale

| | D. | C. |
|---|---|---|
| Operaţiuni cu Suc. şi Ag. | 210000 | |
| Sucurs. şi Agenţii | 6000 | |
| Operaţiuni între Suc. şi Ag. | — | 870000 |

Situaţia : Conturi individuale

| | D. Sucursale | C.D. Suc. şi Ag. | C.D. Centrale | C. |
|---|---|---|---|---|
| Sucursala A | 200000 | — | 2000 | 9000 |
| Sucursala B | 10000 | — | 868000 | — 3000 |
| Total | 210000 | — | 870000 | 9000 3000 |

B. — Contabilitatea Sucursalei şi Agenţii, contul Centralei fiind asemenea separat pe coloane, Extrasul de cont va cuprinde şi el operaţiunile separate.

Deşi în modul acesta ţinute conturile dă aparenţa că se măreşte munca de birou, în realitate este aceiaş pentrucă se uşurează mult munca verificării operaţiunilor şi puntatul lor, iar dacă controlul s'ar limita la totalul operaţiunilor, după cum sunt deosebite, atunci munca de birou se reduce mult. Afară de această eroarea se constată şi se găseşte mult mai repede, ea fiind mai limitată, pentru că se ştie la ce fel de înregistrări s'a făcut greşeala.

Şi cu cât se va localiza mai mult greseala cu atât se va găsi mai repede.

Astfel s'ar putea ţine conturile atât în Centrală cât şi Sucursală şi Agenţie, având coloane după felul operaţiunilor, bine înţelec pentru cele mai importante, cari sunt de regulă şi mai în număr.

In cazul acesta, Conturile şi Extrasul de cont s'ar prezenta astfel :

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Sucursala A.

## Contul Centralei în ziua de 14 Iulie 1925

| | | | Cartea-Mare | | Ef. com. scont. | | Ordin de pl. | | Mandate | | Ef. s.) incas. | | Div. operaț. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Debit | Credit | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. | D. | C. |
| Iulie | 14 | Sold precedent | | 200000 — | | 60000 — | | 50000 — | | 70000 — | | 15000 — | | 5000 — |
| | | Centrala . . . . . | 5000 — | 14000 — | 3000 — | 2000 — | 2000 — | 10000 — | | 2000 — | | | | |
| | | Sucursala B . . . | 3000 — | 1000 — | 3000 — | 1000 — | | | | | | | | |
| | | „ C . . . | — — | — — | — — | — — | — — | — — | — — | — — | — — | — — | — — | — — |
| | | | 8000 — | 215000 — | 6000 — | 63000 — | 2000 — | 60000 — | — — | 72000 — | — — | 15000 — | — — | 5000 — |

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

In Centrala s'ar putea deschide şi subdiviziuni de conturi după felul operaţiunilor.

Se poate să fie persoane interesate în reducerea cât mai mult a cheltuelilor necesare unei contabilităţi mai dezvoltate, pretextând că pentru o întreprindere financiată, care s'ar egala cu o Sucursală sau Agenţie contul corent care o reprezintă ar fi suficient.

Mai întâi trebue să relevez faptul că dacă între o Sucursală şi o întreprindere financiară, se poate face vre-o asemănare, aceasta nu este decât sub raportul economic.

Şi Sucursala caşi întreprinderea financiată nu sunt decât de a da o mai mare estindere intreprinderii Centrale, cu scop de a avea rezultate mai bune.

Sub raportul administrativ şi juridic nu nnmai că nu se poate face asemanare dar este deosebire foarte mare.

Intreprindera financiată este o persoană fizică sau juridică cu totul aparte, care îşi are alte respcnsabilităţi faţă de cei care-o financiază, decât o Sucursală independentă chiar, faţă de Centrala sa, deşi are un administrator deosebit.

Din această cauză şi modul de control al unei întreprinderi financiată este deosebit de al unei Sucursale sau Agenţii.

In Intreprinderea financiată este de foarte multe ori unul sau mai mulţi membri din administraţie, cari reprezintă interesele celui care financiază întreprinderea, drept control al afacerilor ce se fac, ori numai un cenzor, sau funcţionari superiori administrativi.

Şi aceasta este suficientă pentru că toată responsabilitatea cade asupra întreprinderii însăşi, reprezentat prin Consiliul său de Administraţie; iar nu asupra celei care financiază.

Din punctul de vedere administrativ cel care financiază nu poate avea decât o pagubă materială.

Cu Sucursala sau Agenţia nu este însă tot astfel, chiar dacă Administraţia este îndependentă, pentrucă şi această îndependenţă nu este aceiaşi ca a unei alte întreprindere de sine stătătoare.

Mai întâi Administraţia unei Sucursale sau Agenţii este numită de Consiliul de Administraţie al Centralei sale.

Astfel fiind orice incorectitudine, orice greşeală, orice neglijenţă a Administraţiei Sucursalei sau Agenţiei cade şi asupra Administraţiei Centrale, de care în cele din urmă ea rămâne responsabilă. Administraţia Sucursalei sau Agenţiei este un simplu mândatar.

Aşa că Administraţia Centrală suferă nunumai o pagubă materială, dar chiar şi morală.

Sucursala sau Agenţia, privită sub aceste raporturi: cum şi trebue să fie, urmează că Controlul Sucursalei, sau Agenţiei, ori cum ar fi constituită Administraţia ei, să fie mai riguros.

Pentru a se lăsa însă şi Sucursalei sau Agenţiei îndependenţa ei, şi a evita succebilităţile, acest control este bine să se facă o organizaţiune contabilă cât mai desvoltată, care este şi cel mai eficace. Prin ea se controlează nunumai nuscările valorile ci şi faptele administrative.

Sucursala sau Agenţia depinzând, atât Administrativ, cât şi Contabil, de Centrala, organizaţiunea este cu totul redusă.

Condncătorul unei astfel de Sucursală sau Agenţie nu este în realitate decât un Reprezentant al Centralei, fără de care nici o operaţiune nu se poate face.

In cazul acesta Sucursala sau Agenţia nu are o contabilitate propriu zisă, pentru operaţiunile care le face, ci numai câteva registre auxiliare.

Inregistrarea operaţiunilor se face în Centrala, ca şi când ar fi făcute acolo.

Registrele unei astfel de Sucursală sau Agenţie nu este nevoie să fie prevăzute cu formalităţile legale.

Primul registru este un fel de registru-jurnal auxiliar, în care se va trece pe intrări şi eşiri toate operaţiunile făcute de Sucursală sau Agenţie, cum şi valorile primite şi remise Centralei.

După acest registru se face un Extract care se trimete zilnic Centralei, şi serveşte de control al înregistrărilor.

Al doilea registru ar fi un fel de registru Cartea-Mare, în care se concentrează la câteva conturi, operaţiunile din primul registru.

Aceste conturi sunt:

1. -- Un cont al Centralei, care cuprinde toate operaţiunile.

2. — Un cont Cassa, pentru banii intraţi şi eşiţi, care de regulă are un sold mic, pentru că disponibilităţile mai mari să remit Centralei.

3. — Un cont de cupoane, Efecte de primit, pentru aceste valori primite înainte de scadenţă cu câteva zile şi neincasate.

Şi alte conturi de valori primite, cari însă vor eşi aproape imediat.

Valorile intrate din diferite operaţiuni se trimet Centralei chiar în ziua de operaţiune.

Conturile corente şi Conturile Corespondenţilor sunt deschise şi ţinute în contabilitatea Centralei.

In Sucursală sau Agenţie se ţine însă un registru de „Situaţiunea Clienţilor*.

Afară de aceste registre, Sucursala sau Agenţia va mai avea:

Registrul de intrarea şi eşirea scrisorilor, Registrele de efecte, de informaţiuni, etc. adică toate registre'e auxiliare indispensabile.

In Sucursală sau Agenţie, controlul operaţiunilor se face prin stabilirea unei Situaţiuni, în care Contul Centralei trebue să fie egal cu totalul celorlalte conturi debitoare.

Controlul numerarului se stabileşte prin diferitele acte sau documente de cassă, cari se trimet Centralei.

Conturile Corespondenţilor şi Conturile corente se stabilesc prin „Foile de Situaţiune“ cari sunt copii după Registrul de poziţiuni sau situaţiuni. Tot asemenea şi controlul celorlalte valori.

Iată și model de Situațiune zilnică.

Agenția A.

**Situațiunea din ziua de .....**

| CONTURILE | Totalul operațiilor la . . . . D. | C. | Mișcarea operațiilor la . . . . D. | C. | Soldul conturilor la . . . . D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |

Agenția A.

**Foaie de Situațiune**

| CLIENTUL | LOCALITATEA | Situațiunea din . . D. | C. | Situațiunea din . . . D. | C. | Situațiunea din . . . D. | C. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | |



BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

## Concentrarea contului Profit şi Pierderi şi Bilanţul Sucursalelor la Centrala

Când Sucursalele şi Agenţiile sunt dependente de Centrala, operaţiunile Centralei cuprind şi operaţiunile tutulor sucursalelor şi agenţiilor; aşa că la finele anului, la încheierea socotelelor, Contul de Profit şi Pierderi, ceşi Bilanţul făcut de Centrala, cuprind situaţiunea tutulor operaţiunilor, adică împreună şi cu Sucursale şi Agenţii.

Dacă însă Sucursalele sau Agenţiile sunt independente, la încheierea socotelelor Centralei trebuesc cuprinse şi rezultatele date de Sucursale şi Agenţii, precum şi activul şi pasivul lor, adică trebue făcută Concentrarea contului Profit şi Pierdere şi Bilanţul sucursalelor şi Agenţiilor în registrele Centralei pentru a avea întreaga activitatea a Intreprinderii.

Sucursalele şi Agenţiile fiind independente atât administrativ cât şi contabil, coucentrarea contului Profit şi Pierderi şi Bilanţul lor se poate face, fără să se mai înregistreze în registrele Centralei, Sucursalele şi Agenţiile având o organizaţiune contabilă aparte, cu toate registrele necesare, îndeplinind cele cerute de Cod. com. şi formalităţile legale.

In cazul acesta publicarea contului Profit şi Pierdere şi a Bilanţului Centralei, precum şi pentru fie care Sucursală şi Agenţie aparte, complectat cu un tablou general al concentrării tutulor conturilor de Profit şi Pierderi şi altul pentru concentrarea tutulor bilanţelor, cred că este suficient pentru a se cunoaşte atât rezultatul, cât activul şi pasivul al fiecărui sediu, precum şi rezultatul, caşi activul şi pasivul general al întreprinderii, fără să se mai facă vre-o înregistrare în contabilitatea Centralei:

Sucursala sau Agenţia fiind însă independentă, administrativ şi dependentă ca organizaţiune contabilă, fie chiar numai în ceea ce priveşte relaţiunile Sucursalei sau Agenţii cu Centrala şi cu cele l'alte Sedii, atunci concentrarea contului Profit şi Pierderi şi a Bilanţului trebue făcută şi în Contabilitatea Centrala, deşi Sucursala sau Agentia îşi are organizaţiunea ei contabilă, cu toate registrele necesarii, din care cele cerute de cod. com. îndeplinind şi formalităţile legale.

In timpul anului, Contabilitatea Centralei, cuprinzând toate operaţiunile, sau numai cele reeşite relaţiuuile Sucursalei sâu Agenţii cu Centrale şi celelalte Sedii, urmează la încheierea Bilanţului Centralei să cumprinză şi rezultatele, precum şi activul şi pasivul Sucursalelor şi Agenţiilor, pentru a avea întreaga activitate a întreprinderii.

Inregistrările trebuesc făcute având în vedere mişcarea conturilor, pentru a nu se atinge partea statistică; iar nu cum se fac de unii numai prin înregistrarea soldurilor conturilor.

Rezultatul situaţiunii este acelaş, însă conturile nu cuprind toate elementele lui, în cazul înregistrării numai a soldurilor.

Inregistrările trebuesc făcute şi în registrele auxiliare.

## Organizaţiune contabilă în materie

Sunt organizaţiuni contabile în care unele registre şi unele conturi ţinute de manipulatori de valori, nu sunt ţinute şi în valoare, adică obiectele nu sunt evaluate în monetă, ci înregistrarea se face pe număr de unităţi sau cantităţi, de es. pe metri, litri, bucăţi, saci, butoaie, vagoane etc., Valorile mobiliere asemenea pe numărul bucăţilor.

Aceste registre sau conturi se zice că sunt: Registre sau conturi în materie; iar o astfel de organizaţiune contabilă se numeşte: Contabilitate în materie.

Alte ori, aceste registre sau conturi să ţin în monetă, valoarea obiectelor este însă aceiaşi, atât la debit cât şi la credit.

Astfel de registre sau conturi (partizi) nu se găsesc însă decât în contabilitatea agenţilor manipulatori de valori, iar nu şi în registrrle contabilului, unde înregistrându-se astfel nu este decât o excepţiune, ca: Conturile valorilor în păstrare, înregistrate pe valoarea nominală, sau pe numărul titlurilor.

Dacă poartă numele de Contabilitate în materie, este fiindcă şi agenţi manipulatori de valori sunt obligaţi să-şi dea socoteală de mişcarea valorilor ce li se încredinţează fiind şi ei din punctul de vedere al responsabilităţii, nişte contabili: Contabili în bani, Contabili în materie.

Cu toate că astfel de registre sau conturi nu sunt ţinute şi în monetă, prin urmare obiectele nu sunt evaluate ca în registrele contabilităţii, totuşi controlul există şi să procedează caşi când ar fi ţinute şi în valoare.

El se stabileşte prin totalizarea coloanelor de cantităţi, astfel că esactitatea contabilă exista şi după această modalitate contabilă:

Registrele organizaţiunii contabile în materie, sunt registrele manipulatorului pe valori: Jurnalul, Cartea-Mare, cu conturi sau partizi, după felul şi calitatea lor, cum şi celelalte registre auxiliare; iar înregistrarea se face toţ după aceleaş acte sau documente prin care se constată intrarea şi eşirea valorilor.

Asemenea: Forma, liniatura şi modul de ţinere a acestor registre este ca şi la registrele sau conturile ţinute şi pe valoare, numai că le lipseşte coloană de evaluarea obiectelor în monetă.

## Contabilitatea publică

Prin Contabilitate publică se înţelege în general Contabilitatea Statului.

In Italia se mai înţelege prin contabilitate publică, sau contabilitea statului, materia complimentară dela unele facultăţi de drept asupra raporturilor şi responsabilităţilor de ordine administrativă, financiară şi contabilă în variatele oficii administrative ale Statului.

Contabilitatea publică a Statelor germane—Kameralistische Buchhaltung—face o separare complectă a contabilităţii numerarului de aceea a materiei.

Actualmente, în România, prin Contabilitatea publică sau Contabilitatea Statului se înţelege reglementarea formalităţilor şi formularelor ce sunt de îndeplinit, adică modul de procedare, referitor la incasările diferitelor venituri şi plăţi, făcute de Stat sau oricare Administraţiune publică.

In ceeace priveşte Ţinerea registrelor contabilitatea publică nu este decât o modalitate contabilă de ţinere de registre sub forma simplă, prin care se probează cu unele registre banii intraţi şi eşiţi, care ia numirea de „Contabilitatea în bani“ ; iar cu altele intrarea şi eşirea obiectelor, ca obiecte iar nu ca valoare, care ia numirea de „Contabilitatea în materie“.

Prin urmare şi la noi, contabilitatea publică, contabilitatea statului se deosebeşte în două: Contabilitatea în bani şi Contabilitatea în materie.

Adevăratul înţeles însă de dat numirii de Contabilitatea publică sau Contabilitatea Statului ar fi aplicaţiunea Ştiinţei Contabilităţii, pentru ţinerea socotelelor, patrimoniului statului, sau a oricărei administraţiuni de stat.

# INDREPTĂRI

Pag. 5, rândul 6, a se citi: *ocupațiunilor*, iar nu: operațiunilor.
„ 11, 6 Iulie, Cassa la Câștiguri, Lei 5.
„ 11, 7 „ Cheltueli la Cassă, 1.
„ 11, ultimul rând, a se citi: *astfel*, iar nu: altfel.
„ 12, Paul, Datorează, Iulie 5, Lei 500, iar nu: 510.
„ 31, rândul 8, a se citi: raportul juridic *acelaș debitor sau creditor fiind însă de altă natură*, nu se trece la acelaș cont.
„ 48, rândul 12, a se citi: *reprezintă*, iar nu: preprezintă.
„ 54, „ 32, a se citi: *sau în mai multe rânduri numai în numerar* sau în diferite . . . .
„ 58, rândul 36, a se citi: câștiguri ori *pagube care nu se cuvin gestiunii în curs ci celei viitoare* . . :
„ 66, rândul 16, a se citi: *loc* la înregistrări, iar nu: lor,
„ 68, „ 5 din urmă, a se citi: *aplicațiune*, iar nu. aplicatienu.
„ 72, rândul 10 din urmă, a se citi: la *contul*, iar nu: la contal.
„ 74, rândul 28, se va citi: *contabilizarea*, iar nu: contaiblizarea.
„ 75 rândul 8 din urmă, se va citi: și *cu* cheltuelile. . .
„ 76 „ 3 a se citi: In *Muntenia*, iar nu Mantemai
„ 78, Contul de preparația pământului. la dreapta linie. se va adăoga: *Prin contul de existență*, Pământul preparat.
„ 79, rândul întâi, Coacerea și imagazinarea No. 1, a se citi o singură dată: Materialul, Lucrul de mână. Cheltueli generale, Diverse, fiind tipărite de 2 ori.
„ 81, rândul 34, a se citi: *3 moduri*, iar nu: 3 maduri.
„ 90, „ 16 din urmă, a se citi: faptelor *contabilizate*, iar nu: contabile.
„ 100, 2 Sept. Cassa la G Ionescu, sub 5 pag. 2.
„ 102, rândul 7 din urmă a se citi: *național*, iar nu: mational.

Pag. 120, Registrul Minuta, Pasiv A$^{bis}$ 3, 6, suma *68000* ar nu: 8000, capital net 68000.
„ 129, Model de Fişă, a se citi: *val*, iar nu vol.
„ 132, Model de registrul eşirilor de efecte, a se ciţi: *Numărul* efect, iar nu: Numerar efecte.
„ 132, Registrul scadenţar al efectelor se va adăoga: Liniatura cuprinde: 1) *Numărul efectului*, 2) *Data*, 3) *Sumă*, 4) *Principalul obligat*, 5) *Locul de plată şi domiciliul*, 6) *Observaţiuni.*
„ 133, a se clti: *Report*, iar nu: Transport.
„ 142, Modificare adusă Jurnalului-partizi, coloana 5, soldul *44000*, iar nu 48000 şi 10000, 4, Mărfuri.
„ 144, rândul 19, a se citi: Cele *175* chestiuni, iar nu: 107.
„ 22, se va adăoga: *Din această cauză nu serveşte la nimic nici numerotarea operaţiunilor în ştrată şi jurnal.*
„ 152, rândul 22, se vn adăoga după: şi contabil de profesiune *este făcută în scop de a arăta importanţa şi rolul ce trebue să-l aibă în administraţie şi întrcprindere contabiiul de profesiune....*
„ 160, rândul 4, va urma după: lei 100000, *sumă care este plătită corespondentului.*
„ 163, rândul 14, a se citi: Efecte spre *incasare*, iar nu: insare.
„ 165, rândul 21, se va adăoga după: se urmăreşte mişcările *valorilor şi situaţiunea lor, precum şi raporturile . . . .*
„ 167, rândul 24, de adăogat: *Pentru înregistrarea valorilor* după care urmează: 1.—Pentru primire:
„ 173, rândul 10, a se citi: Vama *lei*, iar nu: la
„ 175, „ 13, partea stângă, se va citi: + 1 *dob.* iar nu: dub.
„ 177, rândul 16, a se citi: *Curtagiu* $^1/_4$ %, iar nu: Cartagiu.
„ 181, Valori disponibile, a se citi: *acţiunl*, iar nu: ochiuri.
„ 182, Valori angajate, a se citi: *debitul*, iar nu debutul.
„ 183, se va citi: B. Mijloace de *acţlune*, iar nu Mijloace de veţuire.
„ „ se va citi: Valori angajate: natura *de cultură*, iar nu: valuta de cultură.
„ 227, Activ, a se citi: *Report*, iar nu: Transport.
„ 229, rândul 16, a se citi: *şi* iar nu: fi.
„ 235, Cassa la Efecte de primit, Incasat *un* efect.
„ 238, 3000 kgr. cafea a 60 lei kgr., lei 180000, iar nu: 80000. capital depus la începutul întreprinderii, lei 400000.
„ 240, *Supravaloarea de inventar*, iar nu: Contravaloare de inventar.
„ 246, rândul 14, a se citi: starea *unei* societăţi, iar nu enui.

Pag. 253, 9 Banca Rom. $C^1$ $C^1$ D. sume *100000*, iar nu: 10000.
11 Creditori cu Ct. Mc. *5000*, iar nu: 50.0
„ 254, Reescont, Dob. la ef. de pl. . . lei *1000*, iar nu: 100
„ 255, Cassa, D. 5000 iar nu: 500.
„ 256, Bilanţ (real), Activ, Mărfuri 250000; Mobilier 20000.
„ 257, rândul 21, a se citi: *toate*, iar nu toae.
„ 258, Conturi de persoane, a se citi: Termen *lung*, iar nu: ung.
„ 261, la Bilanţ: Capital 218000; Creditori în cont 30000; Rezerve 2600.
„ 263, rândul 6, a se citi: *cont*, iar nu credit.
„ 264, „ 4, a se citi: *totalului*, iar nu totului.
„ 267, Bilanţ, C. 1.000.000.
„ 271, rândul 7, a se citi: responsabiiităţii *facerii* formularului.
„ 280, rândul 13, iar aceasta *reeşită* din registre.
„ 281, Bilanţul economic al întreprinderii X Capital actual *218000*, cont de ordin *7000*.
„ 283, Inventarul, rândul 10, a se citi Dreptul *actual*, iar nu actul.
„ 286, rândul 3, a se adăoga: Tot asemenea şi la constituirea unei societăţi al cărui aport constă în o întreprindere existentă.
2 — La finele fiecărui an al întreprinderii când serveşte la stabilirea situaţiunii economice.
„ 286, rândul 6, a se citi: de *control*, iar nu: contro.
„ 287, „ 33, după ziua stabilită, *iar altele chiar în urmă*.
„ 293, ultimul rând: Capital evaluat: 225000.
„ 295, rândul 21, a se citi: *înregistrare*, iar nu: înregistrate.
„ 302, rândul 3, a se citi: *prezintă*, iar nu: reprezintă.
„ 313, Registrul de Mărfuri, Registrul Ef. de primit, Registrul de Casă, Debit, a se citi: Coloane creditoare, iar la Credit: Coloane debitoare.
„ 321, rândul 3, a se citi: *Soldul Registrelor Analitice* iar nu: *Soldul Registrelor agenţiilor*.
„ 321, rândul 17, a se citi: *Registrele*, iar nu: Regisetrele.
„ 329, ultimul rând, a se citi: o. iar nu: à.
„ 343, rândul 37, a se citi: *A de E & O*, iar nu: A de F et O.
„ 350, rândul 28, a se citi: *care*, iar nu cara,

# PRESCURTARI

Intrebuințate în cuprinsul cărții

**A.** Art. (articol)
angaj. (angajate)
A., Adm. ad-ție (Administrație)
Auxil (auxiliar)
Aug. (August)
amb. (amlbalaj)
asig. (asigurare)
as. as/. (asupra)
Am. Amort. (amortibilă)
anal. (analitic)
a. c. (anul curent).

**B.** B. (better - mai bună).
Benef. (beneficii)
b. g. (bani gata)
br. (brută)
Bil. (bilet)
but. (butoi)
buc. (bucăți)

**C.** Chelt. (cheltueli)
ct. (cont)
ct. et. (cont corent)
c. Co. cod. (codul)
com. (comercial)
C. cap. capit (capitalist)
C. (credit)
Corespunz. (corespunzătoare)
conserv. (conservator)
col. (coloană)
Cod. rom. (codul român)
Cuv. (cuvenit)
Centr. (Centrala)
C. M. (Cartea mare)
comis. (comision, comisionar)
cf. conf. (conform)
Cores., Coresp., corespond. (corespondent)
Cump. (cumpărare cumpărător)
Cert. Certif. (Certificat)

**D.** dob. (dobândă)
det. (detail)
D. (debit)
Desvolt. (Desvoltare)
dol. (dolari)
dif. (diferite)
deschid (deschiderea)
div. (diverși)
dub. (dubios)

**E.** ex. (exemplu)
ext. (extern)
Ef. ef. (efect) Ef. de prim. (Efecte de primit)
Ef. de pl. (efecte de plată)
extract. (extracțiune)
exploat. (exploatare)
econ. economom. (economică)

**F.** Fr. (francez)
fci (franci)
fact. (factură)
(furniz. (furnizori, furnizare)
fabric. (fabricațiune)
Func. (funciare)
Func. rur. Func. urb. (funciare rurale, urbane)

**G.** gen. gener. (generale)
gr. (gradul)
gr. (greutate)
germ. (german)

CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

H. Hl. hl. (hectolitru)

I. Intreprinzăt. (Intreprinzător)
Ian. (Ianuarie)
It. (Italian)
Iun (Iunie)
Intreprind. Intreprindere)
Iul. (Iulie)
imobiliz. (imobilizat)
I. (întreprinzător)
indiv. (individuale)
inchid. (închiderea)
int. (intern)
incas. (încasare)
inv. (inventar)

I. jurn. (jurnal)

K. Kgr. (chilogram)

L. l. (lună)
l (lei)
leg. (legală)

M. M. (mare mai mult)
Mand. (Mandat)
mărf. (mărfuri)
mobil. (mobilier)
mat. (material)
Mci. (mărci)

N. n/. (nostru)
N. No. Num. N-rul. (numărul)
nom. (nominale)

O. o/. ord. (ordinul)
observ. (observaţiuni)
oper. operat. (operaţiune)

P. (pentru)
pl. (plată)
pag. (pagină)
păm. (pământ)
prep. (preparat)
pers. (persoane)
Prof. (profit)
Per. (pierdere)
Prof. şi Per. (profit şi pierdere)
Propriet. (proprietarul)
Permut (permutaţiuni)
profes. (profesionale)
prim (primire)
parţ. (parţial)

R. rom. (român)
Reg. Registr. (registre)
Rez. (rezultat) Rezult.
Rez. (rezervă)
Rez. mărf. rezultatul mărfurilor
Rev. (revista)
rur. (rurale)

S. s/ (său)
specul. (speculaţiune)
sc. (scadenţă)
Suc. Sucurs. (sucursală)
Sept. (Septembrie)
Str. (Strada)
Str. (Străină)
Ser. Serv. (serviciul)
Scăz. (scăzăminte)
Soc. (societate)

T. terţ. (tertele)
term. (termen)
tr. trans. transp. (transport)
tot. (total)
titl. (titluri)

U. unit (unitar)

V. vărsăm. (vărsământ)
Vir. Viram. (virare, viramenl)
val. (valoare)
v/. (vostru)
verif. verific. (verificare)
vânz. (vânzare)
v. n. (valoare nominală)

W.W (worse — mai puţin)

Z. Z. (zile)

# TABLA DE MATERIE

## DUPĂ ORDINEA CRONOLOGICĂ


Pagina

Impărţirea materiei . . . . . 2
Prefaţa . . . . . 3
Introducere . . . . . 5

**Contabilitatea ca ştiinţă**

PARTEA I

CAP. I

**Introducerea în Sistemul înregistrării la partide duble** . . . . . 9
Mersul progresiv al contabilităţii . . . . . 14

CAP. II

**Contabilitatea şi relaţiunile cu alte ştiinţe** . . . 17
*Contabilitatea şi Ştiinţa matematică* . . . . . 18
*Contabilitatea şi Ştiinţa juridică* . . . . . 18
*Contabilitatea şi Ştiinţele economice* . . . . . 19
*Contabilitatea, technologia şi technica întreprinderii* . . . 21
*Intreprinderile comerciale* . . 25
*Partea administrativă* . . . . 25
*Partea technică* . . . . . 26
*Partea technologică* . . . . . 26
*Intreprinderile industriale* . . 27
Contabilitatea, ţinerea de registre, Administraţia . . . . 27

CAP. III

**Contul şi Gruparea conturilor** . . . . . 29
Origina contului . . . . . 29
Contul . . . . . 30

Pagina

*Raporturi juridice* . . . . . 31
*Raporturi economice* . . . . . 32
*Raporturi statistice* . . . . . 32
*Soldul contului* . . . . . 33
*Gruparea conturilor* . . . . . 33
*Clasificaţiunile vechi* . . . . . 34
*Clasificaţiunile nuoi* . . . . . 35
*Definiţia contului* . . . . . 37
**Clasificaţiunea conturilor** 38
Studiul conturilor şi Grupării conturilor: . . . . . 38
A. Contul Capitalistului . . . 38
B. Contul Intreprinzătorului sau administratorului . . . 39
C. Contul Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei . . . . . 41
*Personalitatea Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei.* 41
*Teoria asupra circulării fondului* 42
1. *Teoria materialistică (Teoria empirică)* . . . . . 42
2. *Teoria personalistică* . . . . 43
3. *Teoria personificărei conturilor* . . . . . 43

CAP. IV

**Personificarea conturilor** 44
Contul Capitalistului . . . . 44
Contul Intreprinzătorului . . 45
Contul Casei de comerţ, Intreprinderii sau Administraţiei 46
**Conturi personificate:** Conturile Capitalistului . . . . 47
Contul Capital, Contul Fond . 47
Conturi asimilate contului Capital sau Fond . . . . . 55
Conturile Intreprinzătorului: *Conturi de Situaţiuni, Conturi de Rezultate* . . . . . 56

Pagina

Conturile întreprinderii: *Conturi de persoane, — Conturi de valori* . . . . . 60
*Conturile de persoane* . . . . . 60
*Conturi corente* . . . . . 62
*Conturile de valori* . . . . . 63
*Conturile valorilor disponibile* . 65
*Conturile valorilor numerice* . . 65
*Conturile valorilor de speculațiune* 67
*Conturile valorilor mobiliere* . . 71
*Conturile valorilor angajate* . 73
*Conturile valorilor cari reprezintă diferitele operațiuni cu termen* 73
*Conturile valorilor cari reprezintă diferitele operațiuni cu terțele persone* . . . . . 80
*Conturile în participațiuni* . . . 80
*Emisiunea de valori mobiliere* . 81
*Conturile valorilor mobilizate* . 84
*Conturile valorilor depozitate* . . 85
*Conturile valorilor depozitate drept garanție cauțiune* . . . . . 85
*Conturile valorilor depozitate sau depuse în păstrare* . . . . 86
*Conturi de ordine și Conturi de metodă* . . . . . 87
*Clasificația conturilor —tablou—* 88
*Stabilirea raporturilor juridice și economice — tablou —* . . . . 88
*Reprezentarea matematică a raporturilor dintre faptele contabile și dintre conturi* . . . . 90

CAP. V

**Sisteme, Metoade și Modalități contabile:** . . . 94
A. Sistemele de contabilitate . 95
1. *Sistemul de contabilitate în partidă simplă* . . . . . 95
2. *Sistemul de contabilitate în partidă mixtă* . . . . . 96
3. *Sistemul de contabilitate în partidă dublă* . . . . . 96
B. Metoadele de contabilitate 101
C. Modalități contabile . . . 102
Caracteristica metodu ui și modalității contabile: . . . . 103
I. Metodul Clasic, Metodul vechi, Metodul Italian, Metodul: Strață și Jurnal unic . . . 103
*Modalități ale metodului* . . . 105
II. Metodul Jurnal Cartea Mare *Metodul Francez*, acum: *Metodul American* . . . . . 107
*Modalități ale metodului* . . . 110
III. Metodul Logismografic — *Metod Cerboni* . . . . . 115
*Modalități ale metodului* . . . 124

Pagina

IV. Metodul Centralizator — *Metodul Jurnale multiple* . . 127
*Modalități ale metodului* . . . 134
*Alte diferite modalități* . . . . . 135
Observațiuni asupra metoadelor și modalităților contabile 143

PARTEA II

CAP. I

**Oganizațiunea contabilă** . 147
Organizațiunea unei contabilități după sistemu lîn partida dublă . . . . . 149
Utilitatea contabilității ca știință 150
Contabil . . . . . 152
Contabilitatea aplicată — *Contabilizarea* . . . . . 155
1. *Fapte permutative* . . . . . 155
2. *Fapte modificative* . . . . . 155
A. *Contabilizarea descriptiv* . . 155
B. *Contabilizarea sintetic* . . . 155
1. *Transformarea capitalului* . . 156
2. *Urmărirea calității* . . . . . 156
3 *Deosebirea calității* . . . . . 156
4. *Transformări și modificări ale formei valorii* . . . . . 157
Contabilizarea valorii . . . . 157
*Evaluarea contabilă* . . . . . 157
*Valoare inițială, finală, medie* 158
*Valoarea convențională, Valoare în cantitate* . . . . . 161
*Variațiunile valorii faptelor contabilizate* . . . . . 161
*Valoarea inițială și Valoarea finală, contabilă* . . . . . 163
1. *Valoarea inițială* . . . . . 163
2. *Valoarea finală* . . . . . 164
Acte sau documente de contabilizare . . . . . 165
1. *Acte sau documente exterioare* . . . . . 165
2. *Acte sau documente interioare* 166
Câteva calcule necesare contabilizării . . . . . 168
*Calculul coeficientului* . . . . 168
*Calculul coeficientului chelt. generale* . . . . . 169
*Calculul coeficienților specifici.* 169
*Majorațiunea și Beneficiul* . . 169
*Prețul de cost* . . . . . 171
1. *Stabilirea prețului de cost la un comerciant* . . . . . 172
2. *Stabilirea prețului de cost la o întreprindere cu durată limitată* . . . . . 173
3. *Stabilirea prețului de cost la*

*

Pagina

*o întreprindere care are în vedere fabricațiunea în continuu a unui obiect de aceiași natură* 173
4. *Stabilirea prețului de cost la o întreprindere care are în vedere fabricațiunea incontinuă a unui obiect care trece prin mai multe transformări* . . . 174
5. *Stabilirea prețului de cost la o operațiune de bancă* . . 175
Stabilirea prețului de cost din punctul de vedere contabil: *Primul mod, Al doilea mod, Al treilea mod, Al patrulea mod.* 175
Prețul mijlociu . . . . . 176
Prețul de revenire . . . . . 176
Prețul de vânzare . . . . . 177
Denumirea conturilor . . . . 178
Diagrama conturilor din o organizațiune: — *Comerțul de mărfuri — tablou* . . . . . 179
*Diagrama a diferite organizațiuni contabile* . . . . . 180
1. *Diagrama unei organizațiuni contabile personală, tablou* 180
2. *Diagrama unei organizațiuni contabile pentru întreprindere comercială — tablou* . . 181
3. *Diagrama unei organizațiuni contabile pentru întreprindere industrială*, tablou . . . . . 182
4. *Diagrama unei organizațiuni contabile, pentru întreprinderile agricole*, tablou . . . . . 183
5. *Planul general al organizațiunei contabile a unei companii de omnibuse*, tablou. 184
6. *Planul general al organizațiunei contabile a unei întreprinderi de navigațiune*, tablou 185
7. *Planul general al organizațiunei contabile a unei întreprinderi de Căi Ferate*—partea exploatărei . . . . . 186
Stabilirea registrelor . . . . . 187
1. *Registrele obligatorii cerute de lege* . . . . . 187
2. *Registre obligatorii din punctul de vedere contabil* . . . 187
3. *Registre cerute de felul întreprinderei sau administrației* . 188
Denumirea registrelor . . . . 188
Diferite feluri de registre . . 189
1. *Contabilitatea unui salariat.* 189
2. „ „ *capitalist mare* . . . . . 189
3. *Contabilitatea unui mare comerciant* . . . . . 189

Pagina

4. *Contabilitatea industrială* . . 190
5. „ *agricolă* . . . . . 190
6. „ *băncilor* . . . . . 190
Multiplicarea registrelor . . . 191
Forma și liniatura registrelor 192
1. Registre principale: *Jurnalul* 192
A. *Dupe metodul Jurnal-unic și Centralizator* . . . . . 193
B. *Dupe Jurnal Cartea-mare* . . 195
C. „ *Logismografic* . . . . . 195
*Registrul Cartea mare* . . . . . 196
„ *Inventar* . . . . . 202
*Copierul de scrisori* . . . . . 203
*Registrul de Procese verbale* . . 203
2. Registrele analitice, auxiliare, secundare . . . . . 203
*Registrul Stradă* . . . . . 203
*Jurnale sau Registre analitice* . 203
*Registre secundare* . . . . . 207
*Registrul de cheltueli mărunte.* 207


## CAP. II


**Trecerea în registre** . . . . 208
Debit și Credit; Intrări și Eșiri; Primiri și Dări; Incasări și Plăți; Cheltueli și Venituri; Pagube și Beneficii . . . . 209
Deosebirea Debitului și a Creditului . . . . . 210
1. *Inregistrarea simplă* . . . . 211
2. *Inregistrarea digrafică* . . . 212
3. „ *logisnografică.* 212
Analizarea faptelor contabile 213
1. *Raporturi dintre întreprindere sau administrație și terțele persoane* . . . . . 215
2. *Raporturi dintre diferiții agenți ai întreprinderi sau administrație* . . . . . 215
3. *Raporturi dintre terțele persoane și întreprindere sau administrație* . . . . . 215
4. *Raporturi dintre întreprindere sau administrație și întreprinzător sau administrator* . . 216
5. *Raporturi între întreprindere sau administrație și capitalist* 217
6. *Raporturi între întreprindere sau administrație, întreprinzător sau administrator și capitalist.* . . . . . 217
*Observațiuni la formularea înregistrărilor - faptelor contabile și analizarea lor* . . . . . 218
Redactare articolelor în registrul Jurnal: *Articole simple, mixte, compuse (duble)* . . . 220
Trecerea în celelalte registre 224

Pagina

*Registrul: Strata Jurnale analitice, Facturier, Registrul general al efectelor de primit și de plată, Registrul Cartea mare. Registrul Copierul de scrisori. Registrul scadențar al efectelor de primit sau de plată. Registrul inventar. Celelalte registre.* 225
Virament, Transport, Report . . . 228
Diferitele feluri de erori de înregistrare și modul lor de corectare: . . . . . 230
1. *Erori de omisiune* . . . . . 231
2. „ „ *repetițiune* . . . . . 231
3. „ „ *transpoziționi* . . . 233
„ „ *titlu* . . . . . 234
1. „ „ *intervertirea contului* 234
2. „ „ *titulatură* . . . . 234

PARTEA III

CAP. I

**Bilanțul și Inventarul** . . . 236
Bilanțul . . . . . 243
1. *Foloase de ordin juridic* . . 243
2. „ „ „ *economic* . 244
3. „ „ „ *administrativ* 245
4. „ „ „ *fiscal* . . . 245
*Definiția Bilanțului* . . . . . 247
Inventarierea sau Catagrafia: 248
*Lucrări și înregistrări premergătoare alcătuirei bilanțului* . . 248
1. *Conturi a căror valoare, prin soldul lor, reprezintă fapte contabile reale* . . . . . 248
2. *Conturi a căror valoare trebue modificată anterior, sau este schimbătoare la facerea bilanțului.* . . . . . 248
*Definiția inventarierei sau catagrafiei* . . . . . 251
*Bilanțul real, Bilanțul economic* 255
Alcătuirea Bilanțului . . . . 256
1. *Solduri debitoare.* . . . . . 258
2. „ *creditoare* . . . . . 259
Înregistrarea bilanțului . . . 260
*Soldarea conturilor la bilanț.* . 262
*Încheerea conturilor și registrelor* . . . . . 263
*Modificarea Bilanțului* . . . . 265
*Viza de încheierea registrelor* . 268
Formularul — Bilanț . . . . . 271
1. *Bilanț-Schemă prevăzută de legea engleză* . . . . . 273
2. *Forma de Balanță sau Bilanț* 274
3. *Premiére forme du Bilan integral et rationnel* . . . . . 275
4. *Formule du Bilan dela Commission Belge* . . . . . 276

Pagina

5. *Autre forme du Bilan integral et rationnel* . . . . . 278
Permanența Bilanțului . . . . 279
Unificarea bilanțului, Unificarizarea bilanțului, Bilanț tip 279
1. *Unificarea bilanțului* . . . . 279
*Formularul—Bilanț* . . . . . 280
2. *Uniformizarea bilanțului* . . 282
3. *Bilanțul Tip* . . . . . 283

CAP. II

**Inventarul** . . . . . 283
Facerea inventarului . . . . 284
*Inventarul din punct de vedere legal* . . . . . 284
*Inventarul din punct de vedere al scopului întreprinderii* . . . 285
*Inventarul din punct de vedere contabil* . . . . . 285
Inventarul extra-contabil față de valoarea conturilor . . . 286
*Model de Inventar* . . . . . 288
Evaluarea în inventar . . . . . 289
*Mndel de Inventar pe prețul de cost* . . . . . 292

CAP. III

**Lichidarea** . . . . . 294
Cazuri simple de lichidare . . 295
Caz mai dificil de lichidare . 298

PARTEA IV

**Controlul și Verificarea** . 301

CAP. I

**Controlul** . . . . . 301
Controlul stabilit prin sistemul de contabilitate în partidă dublă . . . . . 302
1. *Contabilitatea a 2 contabili Analitic, Sintetic* . . . . . 304
2. *Contabilitatea a 3 contabili Analitic, Sintetic* . . . . . 307
3. *Contabilitatea a 4 contabili Analitic, Sintetic* . . . . . 311
Controlul prin Balanța . . . 320
Balanța Subdiviziunilor de conturi . . . . . 324
Balanța cifrată . . . . . 322
Controlul diferitelor situațiuni ale Casei de comerț, întreprinderii sau Administrației 322
Controlul dupe metoadele sistemului de contabilitate în partida dublă . . . . . 326
1. *Metodul Jurnal-Unic* . . . 326
2. *Metodul Jurnal-Cartea-Mare* 328

| | Pagina |
|---|---|
| 3. *Metodul Centralizator* | 328 |
| 4. *Metodul Logismografic* | 333 |
| CAP. I | |
| **Verificarea** | 336 |
| Verificarea constituirii întreprinderii | 336 |
| 1. *Constatarea aportului în natură* | 336 |
| 2 *Regulata constituirea societăţii* | 337 |
| 3. *Organizaţiunea contabilă* | 338 |
| Verificarea exerciţiului şi gestiunii | 338 |
| *Exerciţiu, Gestiune* | 338 |
| A. *Constatarea reglementară a întrebuinţării valori* | 339 |
| B. *Constatarea reglementară şi exactă a operaţiunilor* | 339 |
| C. *Constatarea reglementară şi exactă a actelor sau documentelor şi a înregistrărilor* | 339 |
| D. *Esactitatea înregistrărilor şi constatarea în regula registrelor* | 340 |
| Verificarea diverselor valori | 341 |
| A. *Valori numerice* | 341 |
| B. *Efecte comerciale* | 341 |
| C. *Valori mobiliere* | 341 |
| Verificarea conturilor corente | 342 |
| S. E & O — *Salvo crrore et omissione,* - E & O. E - *Erors and Omissions excepted* — A de E şi O — *Afară de erori şi omisiuni* | |
| Expertiza contabilă | 345 |
| *Expertiza prin buna înţelegere* | 345 |
| *Expertiză juridică* | 345 |
| *Raportul expertului* | 345 |
| ANEXĂ | |
| Organizaţiunea contabilă a relaţiunilor Centralei cu Sucursalele şi Agenţiile | 347 |
| Organizaţiunea contabilă în materie | |
| Contabilitatea publică | |


BIBLIOTECA UNIVERSITĂŢII -IAŞI-

57.803

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY